

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 23 de octubre de 2003 *

En el asunto C-109/02,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. E. Traversa y G. Wilms, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Federal de Alemania, representada por los Sres. W.-D. Plessing y M. Lumma, en calidad de agentes,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo,

* Lengua de procedimiento: alemán.

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 la versión resultante de la Directiva 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999, por la que se modifica, en lo que respecta al tipo impositivo normal, la Directiva 77/388 (DO L 139, p. 27), al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a los servicios que los conjuntos musicales prestan directamente en público o para un organizador de conciertos, así como a los prestados directamente en público por solistas, y al aplicar, en cambio, el tipo general de dicho impuesto a los servicios prestados por solistas que trabajan para un organizador,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. D.A.O. Edward, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. A. La Pergola y P. Jann (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;
Secretario: Sr. R. Grass;

visto el informe del Juez Ponente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones,

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de marzo de 2002, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 226 CE, un recurso con objeto de que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, 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 la versión resultante de la Directiva 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999, por la que se modifica, en lo que respecta al tipo impositivo normal, la Directiva 77/388 (DO L 139, p. 27; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a las prestaciones que los conjuntos musicales ofrecen directamente en público o para un organizador de conciertos y a las ofrecidas directamente en público por solistas, y al aplicar, en cambio, el tipo general de dicho impuesto a los servicios prestados por solistas que trabajan para un organizador.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 2 Según el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

- 3 El artículo 12, apartado 3, letra a) de la Sexta Directiva establece:

«Cada Estado miembro fijará el tipo normal del impuesto sobre el valor añadido como un porcentaje de la base imponible que será el mismo para las entregas de bienes y para las prestaciones de servicios. Del 1 de enero de 1999 al 31 de diciembre de 2000, este porcentaje no podrá ser inferior al 15 %.

[...]

Asimismo, los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Estos tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 % y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el anexo H.»

- 4 La categoría séptima del anexo H de la Sexta Directiva tiene por objeto el «derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural» así como la «[r]ecepción de servicios de radiodifusión y televisión». La categoría octava incluye los «servicios prestados por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor debidos a los mismos».

Normativa nacional

- 5 El artículo 12, punto 2, número 7, letra a), de la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1999, BGBl. I

p. 1270) establece un tipo reducido de IVA, del 7 %, para los «servicios prestados por teatros, orquestas, conjuntos de música de cámara, coros y museos y para la organización de representaciones teatrales y conciertos que lleven a cabo otros empresarios».

6 Se desprende de las actuaciones que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Alemania), ese tipo reducido sólo se aplica a los solistas si actúan al mismo tiempo como organizadores del concierto. En cambio, los servicios prestados por solistas a un organizador de conciertos están gravados con el tipo general del IVA.

Procedimiento administrativo previo

7 Mediante escrito de requerimiento de 4 de mayo de 1999, la Comisión señaló a la República Federal de Alemania que consideraba que la jurisprudencia mencionada en el apartado anterior implicaba una infracción del Derecho comunitario, concretamente del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, en la medida en que el trato diferenciado de los conjuntos musicales y de los solistas que trabajan para un organizador de conciertos no tenía fundamento alguno en los textos legales.

8 Al no haber recibido contestación a dicho escrito, la Comisión dirigió a la República Federal de Alemania, mediante escrito de 24 de enero de 2000, un dictamen motivado en el que reiteraba sus imputaciones e instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para poner remedio a la situación.

9 En un escrito de 5 de abril de 2000, la República Federal de Alemania contestó a las imputaciones formuladas por la Comisión, indicando las razones por las que, según ella, era necesario dicho trato diferenciado.

- 10 No satisfecha con esta contestación, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

- 11 La Comisión considera que el incumplimiento ha quedado probado. Según ella, el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, reciban un trato diferente desde el punto de vista del IVA. Este principio se aplica también, según ella, a la imposición conforme a un tipo reducido con respecto al tipo general.
- 12 Asimismo, según la Comisión, el principio de objetividad exige que se aplique una misma y única regla a operaciones imponibles de la misma naturaleza. Existe, según ella, una presunción de similitud cuando las operaciones de que se trata corresponden a distintas variantes de una misma y única operación imponible incluida en alguna de las categorías del anexo H de la Sexta Directiva, como los «servicios prestados por [...] artistas intérpretes», que están comprendidos en la octava categoría de dicho anexo.
- 13 Este concepto abarca, según la Comisión, tanto a los solistas como a los conjuntos musicales. Por lo tanto, procede aplicarles un tipo impositivo uniforme.
- 14 El Gobierno alemán solicita la desestimación del recurso por infundado. Alega, en primer lugar, que la síntesis realizada en el texto de una categoría del anexo H

de la Sexta Directiva no demuestra necesariamente la similitud de las operaciones de que se trata. Según él, en la versión alemana de dicho anexo, la expresión «Werke [...] von [...] ausübenden Künstlern» emplea el artículo indeterminado para el sustantivo correspondiente a «artistas intérpretes», lo cual sugiere que los Estados miembros pueden limitar la aplicación del tipo reducido a algunos de los servicios afectados. Los servicios contemplados en la octava categoría del anexo H de la Sexta Directiva no tienen que estar necesariamente sujetos al IVA en idénticas condiciones, puesto que los Estados miembros gozan de un margen de maniobra al respecto.

- 15 En cualquier caso, no hay similitud entre las prestaciones en cuestión, según el Gobierno alemán. Los conjuntos musicales se distinguen de los solistas según criterios objetivos, a saber, el número de personas. Este criterio tiene una incidencia determinante sobre el contenido y la estructura de la música que se interpreta.
- 16 El Gobierno alemán alega, en segundo lugar, que la normativa nacional de que se trata no está basada en la octava categoría del anexo H de la Sexta Directiva, como señaló la Comisión, sino en la séptima categoría, que únicamente evoca los «conciertos» y no las prestaciones de un solista. Por lo tanto, en su opinión, no existe violación de los principios de neutralidad y de objetividad fiscal, puesto que el trato diferenciado de las prestaciones de los solistas se deriva ya de la propia Sexta Directiva, por la aplicación concordante de las categorías séptima y octava de dicho anexo.
- 17 En tercer lugar, según el Gobierno alemán dichas disposiciones tienen en realidad la finalidad de conceder un beneficio al espectador. Ahora bien, dicho beneficio está igualmente garantizado cuando el propio solista no puede beneficiarse de la aplicación del tipo reducido. En efecto, puesto que en el sistema del IVA, es el tipo impositivo aplicado en la última fase el que determina la cuantía de la imposición, no tiene ninguna incidencia para el público, dado el derecho a deducción del organizador de conciertos, el que la prestación del solista en una fase anterior esté sujeta al tipo general o al tipo reducido.

- 18 En cuarto lugar, el Gobierno alemán alega que la Comisión vulneró el principio *nemini licet venire contra factum proprium*. En efecto, la Comisión presentó el 13 de noviembre de 1997 un informe [COM (97) 559 final] en el que señaló que uno de los principales problemas que plantea la aplicación del tipo reducido del IVA es el carácter facultativo del anexo H de la Sexta Directiva y la falta de definiciones comunes para las categorías mencionadas en él. Por lo tanto, la Comisión no tiene derecho a reprochar un incumplimiento a los Estados miembros, cuando ella misma considera que no existe en la legislación un enfoque coherente y concluyente en relación con este extremo.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 19 Por lo que se refiere al primer motivo de oposición alegado por el Gobierno alemán, procede señalar que el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas mercancías y a determinadas prestaciones de servicios mencionadas en el anexo H de esa misma Directiva. La decisión de ejercer ese derecho es, pues, competencia de los Estados miembros.
- 20 No obstante, al ejercer dicha competencia, los Estados miembros deben atenerse al principio de neutralidad fiscal. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho principio se opone, en particular, a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de manera que dichas mercancías o dichas prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme (véase la sentencia de 11 de octubre de 2001, Adam, C-267/99, Rec. p. I-7467, apartado 36).
- 21 La versión alemana de la octava categoría del anexo H de la Sexta Directiva, que emplea, como hacen por otra parte la mayoría de las otras versiones lingüísticas, el artículo indeterminado para el sustantivo correspondiente a «artistas

intérpretes», no puede desvirtuar la afirmación anterior en la medida en que se trata de un matiz lingüístico que no puede interpretarse, ni siquiera en alemán, en el sentido de que el legislador nacional tiene la facultad de hacer, a su arbitrio, distinciones entre las personas así designadas y de restringir libremente el círculo de aquellas cuyas prestaciones están sometidas a un tipo reducido.

- 22 Por otra parte, ningún elemento permite considerar que las prestaciones de los solistas y las de los conjuntos musicales no constituyen prestaciones que, si no son idénticas, al menos son similares en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 20 de la presente sentencia.
- 23 En efecto, el concepto de «artistas intérpretes» abarca, en el sentido habitual de dichos términos, tanto a los solistas como a los conjuntos musicales. El número de personas que están en el escenario no tiene importancia a ese respecto. El argumento según el cual el contenido y la estructura de la música interpretada deben determinarse en función del número de esas personas carece de relevancia en materia fiscal. Además, el propio Gobierno alemán lo contradice cuando alega que el tipo reducido sí se aplica a acontecimientos organizados por los propios solistas y que únicamente cuando un acontecimiento, por lo demás idéntico, es organizado por una persona distinta del solista la prestación realizada por éste es gravada con el tipo impositivo general.
- 24 De lo cual se deduce que debe desestimarse el primer motivo de oposición.
- 25 En cuanto al segundo motivo de oposición formulado por el Gobierno alemán, según el cual, por una parte, la normativa nacional de que se trata no está basada en la octava categoría del anexo H de la Sexta Directiva, sino en la séptima categoría de dicho anexo y, por otra parte, la puesta en relación de ambas

categorías permite una diferencia de trato entre solistas y conjuntos musicales, basta afirmar que ni esa séptima categoría, que evoca indistintamente los «conciertos», ni la octava categoría establecen, separadamente o puestas en relación, semejante distinción. Además, dicha séptima categoría se refiere al «derecho de acceso» a acontecimientos tales como conciertos, pero no a la prestación de los propios intérpretes musicales que es la única que constituye el objeto de la imputación de la Comisión en el marco del presente procedimiento. Este motivo de oposición es, pues, irrelevante y debe ser desestimado.

- 26 Por lo que se refiere al tercer motivo de oposición, basado en el derecho a deducción del organizador de conciertos, basta asimismo señalar que el presente procedimiento no se refiere a ese derecho, sino al tipo impositivo aplicable a la prestación de los intérpretes musicales. Por tanto, este motivo es también irrelevante y debe ser desestimado.
- 27 En cuanto al cuarto motivo de oposición del Gobierno alemán, según el cual la Comisión no debería haber interpuesto un recurso por incumplimiento en relación con una disposición que ella misma considera poco coherente y escasamente concluyente, basta observar que cualquiera que sea la valoración de los problemas relacionados con la aplicación del anexo H de la Sexta Directiva que la Comisión haya hecho en el pasado, dicha valoración no puede afectar al fundamento de un recurso de incumplimiento que se basa en una notoria diferencia de trato entre dos prestaciones similares. Por lo tanto, este motivo de oposición debe ser asimismo desestimado.
- 28 A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, procede declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, al aplicar un tipo reducido del IVA a los servicios que los conjuntos musicales prestan directamente al público o a un organizador de conciertos, así como a los prestados directamente al público por solistas, y al aplicar, en cambio,

el tipo general de dicho impuesto a los servicios prestados por solistas que trabajan para un organizador.

Costas

- 29 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene a la República Federal de Alemania y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

decide:

- 1) Declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, 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, en la versión resultante de la Directiva 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999, por la que se modifica, en lo que respecta al tipo impositivo normal, la Directiva 77/388, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a los servicios que los conjuntos musicales prestan directamente al público o a un organizador de conciertos, así como a los prestados directamente al público por solistas, y al aplicar, en cambio, el tipo general de dicho impuesto a los servicios prestados por solistas que trabajan para un organizador.

2) Condenar en costas a la República Federal de Alemania.

Edward

La Pergola

Jann

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 23 de octubre de 2003.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

V. Skouris