

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.

INFORME PARA LA VISTA presentado en el asunto C-73/92 *

I. Marco jurídico

A. *Normativa comunitaria*

1. El considerando séptimo 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), está redactado de la siguiente manera:

«Considerando que la determinación del lugar de las operaciones impositivas ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrada 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

presta 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.»

2. En aras del objetivo indicado en dicho considerando, el apartado 1 del artículo 9 dispone lo siguiente:

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

3. El apartado 2 de ese mismo artículo establece una serie de excepciones a dicho

* Lengua de procedimiento: español.

principio. En lo relativo a las prestaciones de publicidad, el apartado 2 enuncia lo siguiente:

Decreto 2028/1985, de 30 de octubre (BOE nº 261, de 31 de octubre de 1985), considera como «servicios publicitarios»

«Sin embargo:

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

[...]

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:

6. La Ley nº 34/1988, de 11 de noviembre, Ley General de Publicidad, define en su artículo 2 la publicidad como

«toda forma de comunicación realizada por una persona física o jurídica, pública o privada, en el ejercicio de una actividad comercial, industrial, artesanal o profesional, con el fin de promover de forma directa o indirecta la contratación de bienes muebles o inmuebles, servicios, derechos y obligaciones».

[...]

— las prestaciones de publicidad.»

7. El Capítulo II del Título III de esa misma Ley considera como contratos publicitarios los contratos de publicidad, difusión publicitaria, creación publicitaria y patrocinio, definiéndolos de la siguiente manera:

B. *Legislación española*

4. La letra b) del número 5 del apartado 2 de la Ley española nº 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, reproduce, en lo que atañe a los «servicios publicitarios», la regla de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

a) Contrato de publicidad es aquel por el que un anunciante encarga a una agencia de publicidad, mediante una contraprestación, la ejecución de publicidad y la creación, preparación o programación de la misma.

5. El párrafo tercero del apartado 5 del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real

b) Contrato de difusión publicitaria es aquel por el que, a cambio de una contraprestación fijada en tarifas preestablecidas, un medio se obliga en favor de un anunciante o agencia a permitir la utilización publici-

taria de unidades de espacio o de tiempo disponibles y a desarrollar la actividad técnica necesarias para lograr el resultado publicitario.

- c) Contrato de creación publicitaria es aquel por el que, a cambio de una contraprestación, una persona física o jurídica se obliga en favor del anunciante o agencia a idear y elaborar un proyecto de campaña publicitaria, una parte de la misma o cualquier otro elemento publicitario.
- d) El contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

8. Consta en autos 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 instrumentan mediante la prestación de servicios de hostelería o actividades recreativas, tales como comidas, cenas, espectáculos, juegos, concursos, fiestas y otras manifestaciones similares».

II. Procedimiento administrativo previo

9. Al considerar que el concepto de «prestaciones de publicidad» que figura en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva fue objeto de restricción por parte del legislador español, quien en la práctica excluyó del mismo todas las formas de

publicidad que no se realizan por medio de ciertos contratos determinados, y en particular las acciones de promoción, la Comisión, mediante escrito de 20 de octubre de 1989, requirió al Gobierno español para que, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, presentase sus observaciones en un plazo de dos meses contado a partir de la recepción de dicho escrito.

10. El Gobierno español respondió mediante escrito de 24 de abril de 1990. En dicho escrito, al tiempo que confirma que las actividades de promoción no se consideran prestaciones de publicidad sino prestaciones imponibles según el criterio de la persona que presta el servicio, de conformidad con el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Reino de España cuestiona la interpretación del concepto de «prestaciones de publicidad» mantenida por la Comisión, según los siguientes argumentos: a) el lenguaje corriente no puede servir de criterio para interpretar el referido concepto, pues la jurisprudencia Van Dijk's Boekhuis (sentencia de 14 de mayo de 1985, 139/84, Rec. p. 1405) no es de aplicación en este caso; además, como consecuencia de su diversidad cultural y social, los Estados miembros tienen lenguajes corrientes diferentes que les impiden ponerse totalmente de acuerdo sobre el contenido de dicho concepto; b) en ausencia de definición correcta y precisa por parte del legislador comunitario debe recurrirse a las definiciones contenidas en el ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros; c) las discusiones sobre esta materia en el seno del Comité IVA muestran la disparidad de criterios existentes entre los Estados miembros, seis de los cuales distinguen entre publicidad y promoción, mientras que los seis restantes son de la opinión de que estas prestaciones constituyen un servicio único de publicidad. Ante tal situación, no puede pretenderse que el Reino de España haya infringido la Sexta Directiva IVA.

11. No pudiendo hacer suya la tesis del Gobierno español, la Comisión dirigió a dicho Gobierno, mediante carta de 23 de enero de 1991, un dictamen motivado en el que, al tiempo que mantenía la posición que había formulado en el escrito de requerimiento, instaba al Reino de España a adoptar las medidas necesarias para poner fin a la infracción imputada en un plazo de dos meses contados a partir de la notificación del dictamen motivado.

12. Al no haber recibido respuesta alguna por parte del Gobierno español, la Comisión interpuso el presente recurso por incumplimiento.

III. Fase escrita del procedimiento y pretensiones de las partes

13. El recurso de la Comisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 10 de marzo de 1992.

14. La *Comisión*, parte demandante, solicita al Tribunal de Justicia que:

— Declare que, 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 Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE.

— Condene en costas al Reino de España.

15. El *Reino de España*, parte demandada, solicita al Tribunal de Justicia que:

— Desestime el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión de las Comunidades Europeas.

— Condene en costas a la Institución demandante.

16. La fase escrita siguió su curso reglamentario. Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

IV. Motivos y alegaciones de las partes

17. La *Comisión* alega que, al ser la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva una norma de conflicto, el concepto de «prestaciones de publicidad» que figura en ella 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.

18. La Comisión considera que esta interpretación uniforme debe englobar todas aquellas prestaciones que forman parte intrínsecamente de una campaña publicitaria, con inclusión de las actividades accesorias que forman parte indisoluble de la misma, como las acciones de promoción. El criterio decisivo es el de discernir si las diversas acciones participan de una única y común finalidad, exclusivamente publicitaria. Esta interpretación es la que más se ajusta a los objetivos de la Sexta Directiva.

19. La limitación del alcance del concepto de «prestaciones de publicidad», efectuada por el Derecho español, desvirtúa el régimen de la Directiva y es susceptible de engendrar una situación de inseguridad jurídica, así como situaciones de doble imposición o de no imposición. En particular, añade la Comisión, la referida limitación tiene por efecto que determinadas prestaciones, tales como las acciones de promoción, no queden sujetas a imposición con arreglo a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, al no encajar en los conceptos que el Derecho español utiliza en materia de servicios publicitarios. Teniendo en cuenta que no todos los Estados miembros emplean necesariamente las mismas definiciones de las prestaciones de publicidad que el legislador español y que no todos las aplican de la misma manera, pudiera ocurrir que, debido a la normativa española, tales prestaciones estuviesen sujetas a imposición en dos Estados miembros. Esta afirmación es asimismo válida en el caso de aquellos Estados miembros que, como España, distinguen entre actividades de publicidad y actividades de promoción (Luxemburgo y Francia), puesto que las definiciones elaboradas en esos tres Estados no tienen necesariamente que coincidir.

20. Por último, la Comisión responde de la siguiente manera a las alegaciones formuladas por el Gobierno español en el procedimiento administrativo previo (véase el apartado 10 anterior): a) la sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk's Boekhuis (139/84, Rec. p. 1405), pone de relieve la necesidad de alcanzar el objetivo de una aplicación uniforme del IVA en toda la Comunidad, excluyendo las interpretaciones del Derecho nacional. Contrariamente a lo que afirma España, la primera acepción del diccionario en los doce Estados miembros remite a un concepto muy próximo, en términos generales, a lo que en lenguaje corriente se entiende por «actividades de publicidad». Según la

Comisión, además, la Ley española de publicidad contiene asimismo una definición de carácter general; b) recurrir a disposiciones del Derecho nacional para limitar el alcance del concepto de «prestaciones de publicidad» resulta contrario a la finalidad de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva; c) por último, la Comisión afirma que la existencia de disparidades entre los Estados miembros en esta materia hace indispensable una interpretación común y uniforme; por esta razón, la Comisión interpuso recursos por incumplimiento contra aquellos Estados miembros que limitan el concepto de «prestaciones de publicidad» excluyendo del mismo a operaciones que manifiestamente debieran considerarse prestaciones de publicidad.

21. En su *escrito de contestación a la demanda*, el Gobierno español no niega la necesidad de una interpretación uniforme del concepto de «prestaciones de publicidad». Pero expone que se trata de un concepto de Derecho comunitario carente de un significado propio y definido, pues éste no resulta ni del articulado de la norma, ni de sus considerandos, ni de ninguna interpretación que, en su caso, hubiera podido realizar el Consejo. El Gobierno español considera que, dada la profunda división de pareceres existente en los Estados miembros en cuanto a la interpretación de este concepto, la Comisión debería haber buscado una solución en el seno del Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lugar de elegir, como hizo, la vía de un recurso por incumplimiento para obtener del Tribunal de Justicia una interpretación uniforme del concepto de que se trata.

22. El Gobierno español está en desacuerdo tanto con el criterio del lenguaje corriente propuesto por la Comisión como con el significado del término «prestaciones de publicidad» que la Comisión defiende basándose en dicho criterio.

23. A diferencia de lo que sucedía en el caso de la citada sentencia Van Dijk's Boekhuis, en donde el término controvertido era la palabra «fabricado», el término «publicidad» no puede interpretarse en función del significado que tiene en el lenguaje corriente por la sencilla razón de que detrás de ella se esconde una verdadera institución jurídica.

24. Además, el contenido de dicho término según el lenguaje corriente puede variar en función de las culturas nacionales y de la apreciación subjetiva de cada persona.

25. La definición que recoge el diccionario de la Real Academia Española, y que la Comisión cita en el procedimiento administrativo previo («conjunto de medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos»), tiene escaso valor para definir un concepto técnico cuya interpretación compete únicamente al Tribunal de Justicia. En cualquier caso, la definición del diccionario habla también de «divulgación de noticias o anuncios de carácter comercial para atraer a posibles compradores, espectadores, usuarios, etc.»; este mismo sentido es, por otra parte, el que resulta de la definición de publicidad que incorpora el artículo 2 de la Ley General de Publicidad española (véase el apartado 6 anterior).

26. En cuanto al significado del término «prestaciones de publicidad» que propone la Comisión, el Gobierno español mantiene lo siguiente.

27. En primer lugar, el tratamiento neutral y uniforme a que aspira la Directiva se consigue tanto si se pone en práctica el régimen propuesto por la Comisión como si se aplica el defendido por España y los demás Estados demandados.

28. En segundo lugar, un criterio de interpretación inspirado en el contenido mismo

de la prestación, como el adoptado por España, será siempre más adecuado que un criterio de accesoriidad respecto de otras prestaciones, especialmente si se tiene en cuenta que es casi inagotable la variedad de actividades que pueden realizarse con la finalidad de favorecer la contratación de determinados bienes y servicios.

29. Milita en favor de la interpretación recogida en el Derecho español la redacción de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, puesto que habla de «prestaciones de publicidad», sin hacer referencia alguna a servicios accesorios ni a prestaciones propias de una campaña publicitaria. El Gobierno español añade que esa disposición de la Directiva es de interpretación restrictiva, en cuanto que constituye una excepción a la regla general enunciada en el apartado 1 de ese mismo artículo.

30. La propia Comisión coincide con esta opinión cuando, al exponer las normas de Derecho comunitario aplicables al caso, dice que frente a la regla general de localización del hecho imponible en la sede del prestador de servicios, existen una serie de excepciones limitadas «en función de la naturaleza de los servicios prestados». Así pues, añade el Gobierno español, la Comisión admite que es la naturaleza de los servicios prestados, el contenido de la prestación, el criterio que debe servir para determinar si nos encontramos en un supuesto de aplicación de la regla general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva IVA o, por el contrario, ante un supuesto excepcional de los que figuran en el apartado 2 del artículo 9 de la Directiva.

31. Las actividades de promoción tienen sustantividad propia y deben quedar sujetas

al tributo en cuanto tales, al aplicárseles la regla general enunciada en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva. Si cada Estado miembro tuviera que discernir al aplicar la norma si, y hasta qué punto, esas actividades o prestaciones accesorias se realizaron en función de la prestación publicitaria principal, se introduciría un nuevo elemento de inseguridad en la aplicación por los Estados del sistema común.

32. Incluso en los Estados miembros donde las actividades de promoción quedan tradicionalmente englobadas en el concepto de publicidad (por ejemplo, el código británico de ética publicitaria) hay determinados supuestos de promociones o relaciones pública (comunicaciones orales, informes de prensa, circulares, cartas privadas, muestras gratuitas, etc.) que quedan al margen de la publicidad propiamente dicha, lo que puede provocar que se produzcan también supuestos de doble imposición o de no imposición y las correspondientes distorsiones de la competencia.

33. Por último, concluye el Gobierno español, el Derecho comunitario atribuye al instituto de la publicidad un significado similar al que propone España (véase el artículo 2 de la Ley General de Publicidad española), esto es, un concepto próximo a lo que se denomina publicidad comercial. Para comprobar lo anterior se puede consultar: a) la Directiva 84/450/CEE, sobre publicidad engañosa (DO L 250, p. 17; EE 15/05, p. 55), que califica ésta como «toda forma de comunicación [...]»; b) la Directiva 89/552/CEE, sobre televisión sin fronteras (DO L 298, p. 23), que define la publicidad televisiva como «cualquier forma de mensaje televisado [...]». Los textos jurídicos citados inducen a pensar que la publicidad como comunicación, como mensaje, etc., comprende exclusivamente la

difusión de ideas, a través de un medio, con los fines de contratación indicados. Y que, en contraste con esta definición, las actividades de promoción que se instrumentan mediante la prestación de servicios de otra naturaleza, no pueden tener la consideración de publicidad según el ordenamiento jurídico comunitario.

34. El Gobierno español añade que en parecidos términos a los de la Ley General de Publicidad española se expresa el Consejo de Europa, en el Convenio europeo sobre televisión transfronteriza, de 15 de marzo de 1989, al definir la publicidad como «todo anuncio público realizado con el fin de estimular la venta [...]».

35. En su *réplica*, la Comisión expone que como, contrariamente a lo que afirma el Gobierno español, existe en los doce Estados miembros un concepto común de publicidad en sentido amplio que engloba las acciones de promoción, no ve por qué razón los restantes Estados miembros habrían de plegarse a la definición jurídica del Reglamento español sobre el IVA, que restringe ese concepto común. En cuanto a las consideraciones formuladas por el Gobierno español sobre la interposición del presente recurso por incumplimiento, la Comisión señala que el Tribunal de Justicia debe determinar si objetivamente existe o no el incumplimiento que se imputa a un Estado miembro, sin que le corresponda examinar cuáles puedan ser los presuntos objetivos o móviles que inspiran la acción de la Comisión.

36. La afirmación del Gobierno español según la cual el tratamiento neutral y uniforme de la Sexta Directiva se consigue tanto si se pone en práctica el régimen fiscal español como el propuesto por la Comisión, desconoce que de facto solamente otros dos

Estados miembros (Luxemburgo y Francia), además de España, practican la distinción entre prestaciones de publicidad y de promoción a efectos del IVA; es más, de los dos Estados miembros que operan una distinción similar a la española, en el caso de Francia —sobre cuya legislación fiscal precisamente en este punto sus propios Tribunales nacionales se han pronunciados a favor de la tesis de la Comisión— la distinción no se basa en que se trate de servicios de distinta naturaleza, como sostiene España, sino en que las prestaciones de promoción constituyen entregas de bienes que siguen el régimen de los artículos 5 y 8 de la Sexta Directiva, y no del artículo 9.

37. Incluso en el supuesto altamente improbable de que todos los demás Estados miembros adaptaran su legislación a la normativa española, lo cierto es que se seguiría infringiendo el artículo 9 de la Directiva, ya que se sometería a la regla general del apartado 1 del artículo 9 una prestación de servicios que manifiestamente encaja en la letra e) del apartado 2 del artículo 9.

38. El argumento del Gobierno español según el cual un criterio de interpretación basado en el contenido de la prestación es siempre preferible al criterio basado en la finalidad o en el carácter accesorio de la misma, simplifica los términos del problema. Para la Comisión, las operaciones de promoción entran dentro del concepto de prestaciones de publicidad por su propia naturaleza, porque persiguen el mismo fin que cualquier otra prestación publicitaria, es decir, favorecer y promover la venta de un bien o de un servicio.

39. Aun cuando tales operaciones de promoción formasen parte con carácter accesorio de las actividades de una empresa publicitaria junto con otras prestaciones de naturaleza

supuestamente diferente, como mantiene el Gobierno español, la Comisión estima que no es defendible reservarles un tratamiento fiscal diferente por ese único motivo. A este respecto, la Comisión invoca el principio de que lo accesorio sigue a lo principal. La Comisión añade que, en la sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763, apartados 14 a 16), el Tribunal de Justicia declaró que el arrendamiento de bienes inmuebles comprende necesariamente «el de todos los bienes accesorios de éstos» y que cuando en el marco del tratamiento fiscal de una operación existen operaciones estrechamente ligadas a la misma, en el sentido de que todas ellas integran una única operación económica, procede someterlas al mismo tratamiento fiscal, en la medida en que forman parte de un mismo conjunto y son efectuadas por un mismo prestador a un mismo destinatario.

40. La Comisión añade que no puede aceptarse la tesis defendida por España de que esta interpretación no quepa en el marco de una regla excepcional de la Directiva, cual es la letra e) del apartado 2 del artículo 9, ya que la sentencia del Tribunal de Justicia en el caso Henriksen, antes citado, confirma que tal interpretación es posible, incluso en el supuesto de las exenciones al IVA, disposiciones de carácter excepcional y de interpretación restrictiva por antonomasia en el marco de la Sexta Directiva.

41. En cuanto a la alegación del Gobierno español según la cual la Comisión acepta que el tratamiento fiscal diferente de las distintas prestaciones de servicios enumeradas en el artículo 9 se basa en la naturaleza de los servicios prestados, lo que justifica que las operaciones de promoción estén sujetas a la regla general del apartado 1 del artículo 9, la Comisión se remite a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva.

42. En particular, según la Comisión, de la sentencia de 23 de enero de 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec. p. 231, apartados 12 a 16), se deduce que el artículo 9 pretende establecer una distribución racional de los ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales en materia del IVA, determinando de manera uniforme el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, y que el apartado 2 de ese artículo presenta, respecto a la regla general fijada por el apartado 1, varias excepciones relativas a prestaciones concretas en cuyos casos la localización ficticia de la prestación en el lugar donde tiene su sede quien presta el servicio sería inadecuada y para las cuales ofrece otros criterios de vinculación.

43. La Comisión precisa, a este respecto, que las prestaciones de publicidad siguen la regla de la sede del destinatario debido a razones técnicas relacionadas con el hecho de que tales operaciones se llevan a cabo en la Comunidad entre sujetos pasivos y que el coste de las mismas se incluye en el precio de los bienes. Por este motivo, y habida cuenta del hecho de que en el momento de adoptarse la Directiva el Consejo no había aprobado aún la Octava Directiva IVA sobre modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros, resultaba técnicamente preferible modificar la regla de localización para este tipo de operaciones, a fin de facilitar a los sujetos pasivos el ejercicio de su derecho a devolución y de dar a los Estados miembros la posibilidad de evitar el riesgo de fraude y las dificultades de control del Impuesto.

44. Por consiguiente, añade la Comisión, la tesis española que distingue, en el marco de una campaña publicitaria, entre las operaciones de promoción y las restantes prestaciones de publicidad, para gravar las primeras con arreglo a otro criterio, siendo así que tales prestaciones forman parte del coste de la operación que factura la agencia de publicidad, carece de justificación desde un punto de vista

técnico y resulta contraria a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. Por lo demás, concluye la Comisión, si tales prestaciones tuviesen un carácter meramente accesorio, como afirma el Gobierno español, correspondería aplicarles el principio de imposición de la operación principal.

45. En cuanto al argumento que el Gobierno español basa en el tenor literal de la letra e) del apartado 2 del artículo 9, la Comisión manifiesta que no alcanza a ver la pertinencia de una distinción tan sutil como la que se hace entre «prestaciones de publicidad» y «prestaciones propias de una campaña publicitaria».

46. Para la Comisión, carece de fundamento la alegación del Gobierno español según la cual las operaciones de promoción tienen una existencia propia que justifica que sean gravadas aplicando el régimen general del apartado 1 del artículo 9. Tales operaciones se llevan a cabo para promover la compra de bienes o la contratación de servicios, por lo que están incluidas en el concepto de publicidad. Además, en la medida en que se considera que tales operaciones son accesorias de las prestaciones de publicidad, se les debe aplicar el mismo régimen que a éstas, tal como anteriormente expuso la Comisión. Dicha Institución no alcanza a ver por qué este tratamiento fiscal habría de traer consigo los pretendidos elementos de inseguridad evocados por España.

47. Por último, según la Comisión, ni la Directiva 89/552 sobre televisión sin fronteras ni la Directiva 84/450 sobre publicidad engañosa confirman la tesis del Gobierno español en cuanto a las operaciones de promoción. La primera de ellas se refiere exclusivamente a la publicidad difundida por el medio televisivo, con lo cual no parece muy pertinente. De todos modos, añade la Comisión, resulta más que discutible el pretender que una promo-

ción (por ejemplo, a través de un sorteo) realizada en el medio televisivo con vistas a fomentar la venta de un producto se halle excluida del concepto de publicidad en el sentido de dicha Directiva. Del mismo modo, ni la finalidad ni los términos empleados en el apartado 2 del artículo 2 (definición del concepto de publicidad engañosa) y en el artículo 3 (determinación de las condiciones en las que una publicidad puede ser engañosa) de la Directiva sobre publicidad engañosa autorizan a considerar que estén excluidas del ámbito de aplicación de esta Directiva operaciones de promoción que puedan inducir a error al consumidor.

48. En su *dúplica*, el *Gobierno español* considera que la Comisión ha aceptado de hecho en lo esencial la opinión del Reino de España acerca de que debe ser la naturaleza de los servicios prestados y no un puro criterio de accesoria lo que debe primar a la hora de elegir la norma de conflicto aplicable.

49. Si la Comisión distingue al hablar entre «prestaciones de publicidad» y «actividades de promoción», parece razonable suponer que a esa diversidad terminológica ha de corresponderle una semejante variedad conceptual. Así pues, concluye el *Gobierno español*, las actividades de promoción no son «por su naturaleza» prestaciones publicitarias, en contra de lo que mantiene la Comisión.

50. Para el *Gobierno español*, el carácter fundado de esta conclusión se basa en que, contrariamente a lo que afirma la Comisión cuando habla de actividades de promoción que forman con otras prestaciones publicitarias una única operación económica, las actividades de promoción no siempre han de formar parte necesariamente de una campaña diseñada en virtud de un contrato de publicidad.

51. Por último, concluye el *Gobierno español*, no resulta pertinente la antes citada sentencia *Henriksen*, que invoca la Comisión, pues el problema que se plantea en el caso de autos consiste en determinar si ciertas operaciones económicas gravadas con IVA, haciendo abstracción de su verdadera naturaleza o contenido, han de seguir en su imposición las mismas reglas que resultan de aplicación a las operaciones con las que, eventualmente y para el caso de que así ocurra, puedan coincidir.

52. Para todo lo demás, el *Gobierno español* se remite a las alegaciones formuladas en su escrito de contestación.

C.N. Kakouris
Juez Ponente