

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 12 de diciembre de 2002¹

1. En el presente procedimiento, la Cour de cassation del Gran Ducado de Luxemburgo pide al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva sobre el IVA (en lo sucesivo, «Sexta Directiva» o «Directiva»)². En dicha disposición se establece que las prestaciones de publicidad efectuadas a un cliente en otro Estado miembro deben someterse al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Estado miembro en el que esté establecido el cliente. Por consiguiente, constituye una excepción a la norma general, de acuerdo con la cual un servicio está sometido al IVA en el Estado miembro en el que esté establecida la persona que presta el servicio.

2. La cuestión remitida al Tribunal de Justicia plantea dos problemas. El primero de ellos es el de si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva se aplica a las prestaciones de publicidad efectuadas indirectamente a un anunciante (es decir, la parte que determina qué debe anunciarse, y que por consiguiente es el beneficiario último de las prestaciones) y facturadas a un tercero que, a su vez, se las factura al anunciante. Por lo que respecta a este primer problema, el Tribunal de Justicia

ya declaró en su reciente sentencia en el asunto SPI,³ que la disposición de que se trata sí se aplica a una situación como ésta.

3. Por consiguiente, el problema que debe dilucidarse en el presente caso es el segundo de los que plantea el órgano jurisdiccional remitente, a saber, el de si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva se aplica a las prestaciones de publicidad cuando el destinatario de dichas prestaciones no produce bienes en cuyo precio se repercute el coste de dichas prestaciones.

Disposiciones jurídicas pertinentes

4. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal. Con arreglo al artículo 4, apartado 1, se consideran sujetos pasivos quienes realicen alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Con arreglo al artículo 4, apartado 2, las actividades económicas comprenden la prestación de servicios. El artículo 6, apartado 1, párrafo

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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 volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 34).

3 — Sentencia de 14 de diciembre de 2000 (C-108/00, Rec. p. I-2361).

primero, define las prestaciones de servicios como «todas las prestaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes».

5. El título VI de la Sexta Directiva establece las normas que determinan el lugar de realización del hecho imponible. Dichas normas son pertinentes cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios afecta a más de un país. La finalidad primordial de dichas normas se desprende del séptimo considerando de la exposición de motivos de la Sexta Directiva:

«[...] 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».

6. Con el fin de alcanzar el objetivo indicado en dicho considerando, el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva establece la siguiente norma general:

«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.»

7. El artículo 9, apartado 2, establece algunas excepciones a dicha regla. La letra a) establece que el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles. La letra c) establece, entre otras cosas, que el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas. Según la letra 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;

[...]»

Hechos y cuestión planteada

8. Design Concept, una sociedad con domicilio social en Luxemburgo, recibió del Ministère d'Économie (Ministerio de Economía) luxemburgués el encargo de organizar los stands de exposición del Ministerio en una feria comercial, conocida como HORECA, que se celebra en Gante, Bélgica. Para llevar a cabo dicho encargo, Design Concept contrató a Flanders Expo, una sociedad belga, para la prestación de diversos servicios, entre ellos la construcción de dos stands en la feria, la limpieza de éstos durante la celebración de la misma y la puesta a disposición de personal para el transporte del material expuesto.

9. Cuando Flanders Expo presentó su factura por los servicios que había prestado, incluyó un importe correspondiente al IVA devengado por la operación en Bélgica con arreglo al Derecho belga aplicable. Sin embargo, Design Concept dedujo de su pago la cantidad correspondiente al IVA. Alegó que los servicios que se le habían prestado eran prestaciones de publicidad en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva y que, por consiguiente, el IVA debía pagarse en Luxemburgo, el lugar en el que dicha sociedad, como cliente, tenía su domicilio social.

10. Flanders Expo presentó una demanda en Luxemburgo para reclamar la cantidad controvertida. En ella, negaba que sus servicios constituyeran prestaciones de publicidad a efectos del artículo 9, apartado 2, letra e). En su opinión, estaban sujetos, por el contrario, a la norma general establecida en el artículo 9, apartado 1, de

la Directiva (en cuyo caso el IVA debía pagarse en Bélgica, por ser el Estado de establecimiento del prestador), o bien a la norma relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles establecida en el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Directiva (en cuyo caso el IVA debía pagarse en Bélgica, por ser el lugar donde radicaba el bien inmueble), o bien a la norma relativa a los servicios que tengan por objeto actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares establecida en el artículo 9, apartado 2, letra c) (en cuyo caso el IVA debía pagarse asimismo en Bélgica, por ser el lugar en que se habían realizado materialmente dichas prestaciones).

11. Tanto el Tribunal de paix de Luxembourg, en primera instancia, como el Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, en instancia de apelación, declararon que los servicios prestados no tenían el carácter de prestaciones de publicidad y, por consiguiente, estimaron la reclamación del IVA belga presentada por Flanders Expo.

12. El asunto se encuentra actualmente pendiente de resolución ante la Cour de cassation del Gran Ducado de Luxemburgo. La Cour de cassation estima, a diferencia de los órganos jurisdiccionales de instancias anteriores, que los servicios prestados por Flanders Expo son prestaciones de publicidad en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva.

13. No obstante, la Cour de cassation considera que la aplicabilidad de la norma del artículo 9, apartado 2, letra e), a las circunstancias del presente caso sigue resultando dudosa. Señala que, de acuerdo con el séptimo considerando, el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en el lugar donde esté establecido el destinatario de los servicios «especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes». En opinión de la Cour de cassation, este considerando es suficiente para suscitar dudas razonables sobre si un requisito esencial para que se aplique el artículo 9, apartado 2, letra e), es que el coste de las prestaciones de publicidad sea incluido en el precio de los bienes.

14. La Cour de cassation estima que la respuesta a dicha cuestión afecta a la resolución del asunto de que conoce, ya que, en el presente caso, el coste de los servicios recae en última instancia sobre el Estado luxemburgués, que no produce bienes y, por consiguiente, no puede repercutir el coste del modo previsto en el séptimo considerando.

15. Por consiguiente, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento de que conoce y preguntar al Tribunal de Justicia si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva se aplica en el caso de las prestaciones de publicidad efectuadas indirectamente al anunciante y facturadas a un tercero que, a su vez, se las factura al anunciante, cuando el anunciante no produce bienes en cuyo precio vaya a incluirse el coste de las prestaciones.

16. Presentaron observaciones escritas Design Concept, Flanders Expo, el Gobierno francés y la Comisión. El Gobierno helénico expuso sus observaciones orales en la vista, en la que también estuvieron representados Design Concept y la Comisión.

Análisis

17. Con carácter preliminar, debo señalar que algunas de las alegaciones formuladas ante este Tribunal de Justicia se refieren a si la Cour de cassation obró acertadamente al calificar los servicios controvertidos en el presente procedimiento como prestaciones de publicidad en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva. Considero muy importante no dar al concepto de prestaciones de publicidad una interpretación indebidamente amplia. Sin embargo, no propongo que se examine el significado del concepto de prestaciones de publicidad en el marco del presente procedimiento prejudicial. La Cour de cassation de Luxemburgo ha concluido que los servicios controvertidos en el procedimiento de que conoce tienen el carácter de prestaciones de publicidad, por lo que la cuestión que plantea parte de la premisa de la existencia de prestaciones de publicidad. Al no haber planteado el órgano jurisdiccional remitente ninguna petición de ayuda a ese respecto, limitaré mis conclusiones a analizar los dos problemas sobre los cuales sí se ha pedido orientación a este Tribunal de Justicia.

18. El primero de dichos problemas es el de si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la

Sexta Directiva se aplica a las prestaciones de publicidad efectuadas indirectamente a un anunciante y facturadas a un tercero que, a su vez, se las factura al anunciante.

19. Tal como observan todas las partes del presente procedimiento, dicha cuestión ya recibió una respuesta afirmativa del Tribunal de Justicia en el asunto SPI,⁴ en el que éste declaró que «el artículo 9, apartado 2, letra e) [...] 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».

20. Por consiguiente, pasaré a examinar el segundo de los problemas planteados por la cuestión remitida, a saber, el de si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva se aplica a las prestaciones de publicidad en unas circunstancias en las cuales el anunciante no produce bienes en cuyo precio se repercuta el coste de las prestaciones de publicidad.

21. El Gobierno francés sostiene que, en tales circunstancias, no debería aplicarse el artículo 9, apartado 2, letra e), habida cuenta de la referencia a la inclusión del coste del servicio en el precio de los bienes que se hace en el séptimo considerando. En apoyo de su postura, cita el siguiente pasaje

de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Comisión/Francia:⁵

«Tal como resulta del considerando séptimo de la Sexta Directiva, antes citado, el hecho de fijar el lugar en que se someten a gravamen las prestaciones de publicidad en 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 dentro del precio de los bienes. El legislador comunitario ha considerado por tanto que, en la medida en que el destinatario vende habitualmente las mercancías o presta los servicios objeto de la publicidad en el Estado en el que tiene su sede, percibiendo allí el correspondiente IVA [del] consumidor final, debería pagar en dicho Estado el propio IVA cuya base imponible es la prestación de publicidad. Esta justificación constituye uno de los elementos que han de tomarse en consideración a efectos de interpretar la expresión “prestaciones de publicidad” que figura en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.»

22. En mi opinión, el argumento formulado por el Gobierno francés en relación con el segundo problema planteado no puede acogerse.

23. Es cierto que, tal como se desprende del séptimo considerando, el artículo 9, apartado 2, letra e), pretende garantizar, en particular, que el IVA se pague en el Estado del destinatario de los servicios

4 — Citado en la nota 3 *supra*.

5 — Sentencia de 17 de noviembre de 1993 (C-68/92, Rec. p. I-5881), apartado 15.

cuando éste produce bienes o servicios⁶ en cuyo precio se incluirá el coste de los servicios que recibe.

24. La norma del artículo 9, apartado 2, letra e), está determinada, en varios aspectos, por dicho objetivo. En primer lugar, dicha disposición exige que el destinatario de los servicios a los que se refiere sea un sujeto pasivo. De este modo, el destinatario ejercerá una actividad económica, por lo que, por regla general, repercutirá a sus clientes los costes de los servicios recibidos, incluido el IVA devengado sobre los mismos. En segundo lugar, por su naturaleza es muy probable que todos los servicios especificados en dicha disposición constituyan insumos de otras actividades económicas.

25. Tal como ha declarado el Tribunal de Justicia, el séptimo considerando constituye, por consiguiente, una ayuda útil para interpretar el significado del tenor del artículo 9, apartado 2, letra e).⁷ Sin embargo, el planteamiento propugnado por el Gobierno francés no recurre a dicho considerando con el fin de ayudar a determinar el significado de un término efectivamente contenido en el artículo 9, apartado 2, letra e), sino como base para incorporar a dicha disposición un elemento adicional que no aparece por ningún lado en su propio tenor.

26. En mi opinión, para poder sostener dicho planteamiento sería necesario demos-

trar al menos que el término que se pretende incorporar al tenor de dicha disposición venía avalado de manera inequívoca por los objetivos perseguidos por la misma, y que era necesario para alcanzarlos. No estoy convencido de que en este caso sea así, y ello por las tres razones que a continuación expongo.

27. En primer lugar, es importante señalar que en el séptimo considerando se indica que el IVA debe pagarse en el Estado en el que esté establecido el destinatario de los servicios *especialmente* cuando el IVA vaya a ser repercutido por el destinatario a sus propios clientes. Por consiguiente, dicho considerando implica que pueden existir otros objetivos válidos que tal vez pretenda alcanzar el artículo 9, apartado 2, letra e), y que justifican el pago del IVA en el Estado del cliente. A manera de ejemplo, un objetivo subyacente en varias de las disposiciones de la Sexta Directiva es el de evitar las distorsiones de la competencia derivadas de las diferencias en el nivel en el que se fija el IVA entre unos Estados y otros. Al someter los servicios al pago del IVA en el Estado del cliente en unas circunstancias en las cuales el IVA no será repercutido, se corre el riesgo de distorsionar la competencia. Por consiguiente, no puede suponerse que una limitación de la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), como la que propone el Gobierno francés no perjudique a la consecución de otros objetivos que también pretendía perseguir dicha disposición.

28. En segundo lugar, en todo caso, parece que el planteamiento propugnado por el Gobierno francés excluiría del artículo 9, apartado 2, letra e), situaciones que responden al objetivo específico enunciado en el séptimo considerando de la Directiva. Al exigir que el coste de los servicios sea

⁶ — Tal como se desprende claramente del apartado 15 de la sentencia del Tribunal de Justicia Comisión/Francia (citada en el punto 21 *supra*), aunque el séptimo considerando se refiere únicamente al destinatario de los servicios que produce bienes, debe considerarse que el objetivo específico de dicho considerando se aplica también en situaciones en las que el destinatario de los servicios es a su vez un prestador de servicios.

⁷ — Véase el punto 21 *supra*.

repercutido en el precio de bienes o servicios producidos por el propio anunciante, semejante planteamiento impediría que el artículo 9, apartado 2, letra e), se aplicara en unas circunstancias como las del presente procedimiento, en las que los servicios se prestan a un cliente intermedio que, posteriormente, incluye el coste de dichos servicios en el precio de los servicios que presta al anunciante. Por consiguiente, dicho planteamiento no puede justificarse remitiéndose al objetivo específico enunciado en el séptimo considerando.

29. En tercer lugar, dicho planteamiento parece contradecirse con el objetivo más general del artículo 9, que consiste en evitar los casos de doble tributación o de no tributación mediante el establecimiento de un sistema común para determinar el lugar en el que los servicios se someten a gravamen. Este objetivo se pone de relieve mediante la referencia que se hace en el séptimo considerando a los «conflictos de competencia entre los Estados miembros», y ha sido confirmado por el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones.⁸ El Tribunal también ha declarado que se encuentra en la base de las disposiciones del artículo 9, apartado 2.⁹

30. De la condición del artículo 9 como mecanismo para atribuir la competencia entre los Estados miembros se desprende que, cualesquiera que sean los objetivos

más específicos que justifican sus diversas disposiciones, todas ellas deben interpretarse de tal modo que se garantice la seguridad jurídica de la que depende el funcionamiento efectivo de dicho mecanismo.

31. Además de la eventual pérdida de seguridad jurídica que pueda producirse por apartarse del tenor de dicha disposición, me parece que el planteamiento propugnado por el Gobierno francés crearía una serie de incertidumbres prácticas por lo que respecta a su aplicación.

32. Quienes efectúan prestaciones de publicidad, así como las autoridades competentes de los Estados miembros, se verían obligados a determinar si, en un caso concreto, puede considerarse que un anunciante produce bienes o servicios en cuyo precio fuera a incluirse el coste de las prestaciones de publicidad. Esa apreciación se vería complicada por el hecho de que las prestaciones de publicidad pueden efectuarse a un anunciante indirectamente a través de un tercero. En tales casos, sería necesario llevar las indagaciones más allá del cliente inmediato del prestador del servicio. Tampoco de los propios servicios se desprendería necesariamente si el anunciante produce bienes o servicios en cuyo precio podría incluirse el coste de los servicios, dado que, tal como señala la Comisión, una organización, como por ejemplo una asociación de productores, puede anunciar determinados bienes sin producirlos efectivamente por sí misma, y dado también el amplio rango de servicios

8 — Véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 14; de 23 de enero de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. p. 231), apartado 14; Comisión/Francia, citada en la nota 5 *supra*, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), apartado 20, y SPI, citada en la nota 2 *supra*, apartado 15.

9 — Sentencia SPI, citada en la nota 2 *supra*, apartados 16 y 17.

que pueden considerarse prestaciones de publicidad a efectos del artículo 9, apartado 2, letra e). Estas dificultades prácticas entrañan un riesgo inevitable de que las autoridades difieran en su apreciación de un determinado caso, lo que daría lugar bien a la doble tributación de una prestación de publicidad, o bien a su no tributación.

33. En consecuencia, considero que no puede justificarse, teniendo en cuenta los objetivos del artículo 9, apartado 2, letra e), supeditar su aplicación a un requisito adicional en virtud del cual las prestaciones de publicidad deben efectuarse a un anunciante que produzca bienes en cuyo precio se incluirá el coste de las prestaciones de publicidad.

Conclusión

34. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente del siguiente modo:

«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, relativo a las “prestaciones de publicidad”, se aplica en unas circunstancias en las cuales los servicios de que se trata son prestados indirectamente al anunciante y facturados a un tercero que, a su vez, se los factura al anunciante, también con independencia de si el anunciante a quien se prestan los servicios produce bienes en cuyo precio se incluirá el coste de las prestaciones de publicidad.»