

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 5 de junio de 2003 *

En el asunto C-438/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por la Cour de cassation (Luxemburgo), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Design Concept SA

y

Flanders Expo SA,

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 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),

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. M. Wathelet, Presidente de Sala, y C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, A. La Pergola y S. von Bahr (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Design Concept SA, por M^e M. Di Stefano, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y P. Boussaroque, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y C. Giolito, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Design Concept SA, representada por M^e M. Di Stefano; del Gobierno helénico, representado por el Sr. V. Kyriazopoulos y la Sra. S. Chala, en calidad de agentes, y de la Comisión, representada por el Sr. C. Giolito, expuestas en la vista de 14 de noviembre de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de diciembre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 8 de noviembre de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de noviembre siguiente, la Cour de cassation 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 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 un litigio entre Flanders Expo SA (en lo sucesivo, «Flanders Expo»), sociedad belga con domicilio social en Gante (Bélgica), y Design Concept SA (en lo sucesivo, «Design Concept»), sociedad luxemburguesa con domicilio social en Hesperange (Luxemburgo), relativo a la negativa de esta última a abonar el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a los servicios que se le habían prestado.

Normativa comunitaria

- 3 El séptimo considerando de la Sexta Directiva está formulado así:

«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 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 Con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva,

«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;

[...]».

Litigio principal y la cuestión prejudicial

- 6 En el contexto de una feria comercial denominada «Horeca», organizada en Gante para los profesionales de hostelería, restauración y cafeterías, Design Concept, actuando por cuenta del ministère de l'Économie luxemburgués, encargó a Flanders Expo diversas prestaciones que incluían la construcción de dos pabellones, la limpieza de los mismos durante la feria y la puesta a disposición de personal para el transporte del material.

- 7 Flanders Expo facturó a Design Concept el precio sus prestaciones, incluyendo el IVA. Sin embargo, al efectuar el pago, esta última sociedad excluyó el importe del IVA, basándose en que los servicios prestados eran prestaciones de publicidad y en que, como el destinatario de dichas prestaciones, Design Concept, no estaba establecido en el mismo Estado miembro que el prestador de los servicios, Flanders Expo, el lugar de realización de la prestación de servicios era el lugar donde se encontraba establecido el destinatario de los servicios, es decir, Luxemburgo, con arreglo a la regla recogida en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva. Design Concept consideró, pues, que no estaba obligada a pagar el IVA que le reclamaba en Bélgica Flanders Expo.

- 8 Flanders Expo presentó una demanda ante el Tribunal de paix (Luxemburgo), que estimó su pretensión de pago del IVA. El Tribunal d'arrondissement (Luxemburgo) confirmó en apelación la resolución dictada en primera instancia, considerando, en contra de la interpretación defendida por Design Concept, que los servicios prestados por Flanders Expo no eran prestaciones de publicidad y que la regla aplicable era la regla general sobre el lugar en que se somete a gravamen la operación, establecida en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Según dicha regla, el lugar de realización de la prestación de servicios es el lugar desde el que se efectúa la prestación, en el presente caso Bélgica.

- 9 La Cour de cassation, ante la que recurrió en casación Design Concept, considera que los tribunales de instancia cometieron probablemente un error al negarse a calificar de prestaciones de publicidad los servicios prestados por Flanders Expo. Dicho Tribunal se pregunta no obstante si la decisión de aquéllos puede considerarse justificada en virtud de un fundamento de Derecho distinto, basado en la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva a la luz de lo expuesto en el séptimo considerando de dicha norma.
- 10 Tras recordar el tenor del séptimo considerando, dicho Tribunal señala que, si la inclusión del coste de las prestaciones de publicidad en el precio de los bienes constituye un requisito indispensable para el traslado del gravamen al país del destinatario de las mismas, entonces la decisión de los tribunales de instancia era justificada, dado que, en el presente asunto, quien asume en definitiva el coste de dichas prestaciones no es un operador económico sino el Estado luxemburgués, que encargó como anunciante dichas prestaciones al destinatario intermedio de las mismas.
- 11 Ante sus dudas sobre la respuesta correcta al problema de Derecho comunitario planteado por el recurso de casación interpuesto ante ella, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El 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, en lo que respecta a las “prestaciones de publicidad”, ¿se aplica a los servicios prestados de modo indirecto al anunciante y facturados a un tercero que los facturará a su vez a aquél, si el anunciante no produce un bien en cuyo precio esté incluido el coste de la prestación?»

Observaciones preliminares

- 12 En su resolución de remisión, la Cour de cassation indica que, «*a priori*», los tribunales de instancia no interpretaron correctamente el concepto de «prestaciones de publicidad» que figura en el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva. La cuestión planteada por dicho órgano jurisdiccional parte por tanto de la premisa de que los servicios prestados por Flanders Expo constituyen «prestaciones de publicidad» a efectos de la disposición mencionada.
- 13 Design Concept, el Gobierno francés y la Comisión han presentado sin embargo extensas observaciones sobre la naturaleza de las prestaciones efectuadas por Flanders Expo, pese a que este tema no es objeto de una cuestión prejudicial.
- 14 A este respecto proceder recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, dentro del marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, establecida por el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec. p. I-2099, apartado 38).
- 15 Así pues, en el presente asunto, procede responder a la única cuestión planteada partiendo de la premisa en que se basa el órgano jurisdiccional remitente, a saber, que los servicios examinados en el litigio principal constituyen prestaciones de publicidad. No obstante, en la medida en que dicha premisa se basa en una constatación que el propio órgano jurisdiccional remitente califica de «*a priori*», es preciso poner de relieve que el concepto de «prestaciones de publicidad»

contemplado en el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva es un concepto de Derecho comunitario que debe ser objeto de interpretación uniforme (véase, en particular, la sentencia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Luxemburgo, C-69/92, Rec. p. I-5907, apartado 15) y que, en su caso, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente verificar la calificación de los mencionados servicios a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Sobre la cuestión prejudicial

- 16 Con su pregunta, el órgano jurisdiccional remitente pide en definitiva que se dilucide, por una parte, si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a los servicios de publicidad prestados indirectamente a un anunciante y facturados a un tercero que los factura a su vez al anunciante y, por otra parte, si esta misma disposición es aplicable cuando el anunciante no produce bienes o servicios en cuyo precio pueda incluir el coste de dichas prestaciones.

Sobre la primera parte de la cuestión

- 17 Proceder recordar que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 (sentencia de 15 de marzo de 2001, SPI, C-108/00, Rec. p. I-2361, apartado 22).

- 18 De ello se deduce que el carácter indirecto de las prestaciones, consecuencia del hecho de que fueron suministradas y facturadas por un primer prestador de servicios a una empresa, encargada a su vez de prestar servicios de publicidad, antes de que esta última las facturara al anunciante, no impide la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva.

Sobre la segunda parte de la cuestión

- 19 Según Design Concept y la Comisión, no es pertinente para la solución del litigio principal el hecho de que el anunciante, a saber, el ministère de l'Économie luxemburgués, no produzca bienes ni preste servicios en cuyo precio pueda incluirse el coste de las prestaciones.
- 20 Dichas partes consideran que la relación entre el primer prestador de servicios y el destinatario intermedio de las prestaciones debe analizarse con independencia de la relación entre este último y el anunciante. A su juicio, pues, resulta innecesario examinar la situación del destinatario final de las prestaciones, en el presente caso el anunciante, y en especial comprobar si se trata a su vez de un sujeto pasivo del impuesto que puede, por esta razón, repercutir el coste de las prestaciones recibidas incluyéndolo en el precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta.
- 21 El Gobierno francés considera por el contrario que, si el destinatario final de las prestaciones no incluye en el precio de ningún bien o servicio vendido por él la cantidad abonada en contraprestación de aquéllas, no es posible aplicar la regla prevista en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva.

- 22 A este respecto proceder recordar que, como se deduce del séptimo considerando de la Sexta Directiva, el artículo 9 de la misma establece las reglas de determinación del lugar de realización del hecho imponible a fin de evitar conflictos de competencia.
- 23 Por otra parte, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, dicho impuesto se aplica a cada transacción consistente en una entrega de bienes o una prestación de servicios, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores (véase, en particular, la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 16).
- 24 Por lo tanto, las reglas de determinación del lugar de realización del hecho imponible previstas en el artículo 9 de la Sexta Directiva deben aplicarse a cada operación de prestación de servicios.
- 25 Así pues, en un caso como el que se plantea en el litigio principal, procede aplicar la regla prevista en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva a las prestaciones efectuadas por el primer prestador de servicios en favor del destinatario intermedio de los mismos.
- 26 Pues bien, con arreglo a los apartados 1 y 2 de dicho artículo 9, la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate. Dicho artículo no obliga, en absoluto, a tener en cuenta las operaciones posteriores a esta primera prestación de servicios.
- 27 Como indicó el Abogado General en los puntos 22 a 33 de sus conclusiones, el séptimo considerando de la Sexta Directiva no justifica una interpretación diferente de la expuesta en los apartados 24 a 26 de la presente sentencia.

28 De todo ello se deduce que, en los casos de prestaciones de servicios indirectas en los que intervengan un primer prestador de servicios, un destinatario intermedio de los mismos y un anunciante que recibe prestaciones de servicios del destinatario intermedio, como es el caso que se plantea en el litigio principal, es necesario examinar por separado la operación de prestación de servicios efectuada entre el primer prestador de servicios y el destinatario intermedio, a fin de determinar el lugar en que se somete a gravamen dicha operación. La regla prevista en el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva se aplica, en principio, si el destinatario intermedio, en su condición de destinatario de las prestaciones de publicidad, es un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro diferente del Estado en que se encuentra el primer prestador de servicios. No es preciso verificar si el anunciante, que es el destinatario final de las prestaciones, es también un sujeto pasivo que incluye el coste de dichas prestaciones en el precio de los bienes que entrega o de los servicios que suministra.

29 Procede, pues, responder a la cuestión planteada que el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a los servicios de publicidad prestados indirectamente a un anunciante y facturados a un destinatario intermedio que los factura a su vez al anunciante. El hecho de que este último no produzca bienes o servicios en cuyo precio pueda incluir el coste de dichas prestaciones no es pertinente a efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuados en favor del destinatario intermedio.

Costas

30 Los gastos efectuados por los Gobiernos helénico y francés y 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 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 la Cour de cassation mediante resolución de 8 de noviembre de 2001, declara:

El 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 volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a los servicios de publicidad prestados indirectamente a un anunciante y facturados a un destinatario intermedio que los factura a su vez al anunciante. El hecho de que este último no produzca bienes o servicios en cuyo precio pueda incluir el coste de dichas prestaciones no es pertinente a efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuadas en favor del destinatario intermedio.

Wathelet

Timmermans

Edward

La Pergola

von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 5 de junio de 2003.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

M. Wathelet