

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 17 de noviembre de 1993 *

En el asunto C-68/92,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Thomas F. Cusack, Consejero Jurídico, y por la Sra. Edith Buissart, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Nicola Annecchino, miembro del Servicio Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por los Sres. Philippe Pouzoulet, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, y Jean-Louis Falconi, secrétaire des Affaires étrangères, en calidad de Agente suplente, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Francia, 9, boulevard du Prince Henri,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud 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), al excluir a una serie de operaciones económicas del concepto de «prestaciones de publicidad» que figura en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de dicha Directiva,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: O. Due, Presidente; G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida y M. Diez de Velasco, Presidentes de Sala; C.N. Kakouris, F.A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg y P.J.G. Kapteyn, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. C. Gulmann;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 25 de mayo de 1993;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de julio de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 6 de marzo de 1992, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud 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»), al excluir a una serie de operaciones económicas del concepto de «prestaciones de publicidad» que figura en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de dicha Directiva.
- 2 Al abordar el problema del lugar de las operaciones impondibles, que había provocado conflictos de competencias entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrega de bienes con montaje y a las prestaciones de servicios, el considerando séptimo de la Sexta Directiva enuncia lo siguiente:

«[...] 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».

- 3 Para alcanzar el objetivo indicado en dicho considerando, el apartado 1 del artículo 9 de la Directiva dispone lo siguiente:

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

- 4 El apartado 2 de ese mismo artículo establece una serie de excepciones a dicho principio. En lo relativo a las prestaciones de publicidad, el apartado 2 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.»

- 5 El Derecho francés fue adaptado a esta última disposición mediante el artículo 259-B del Código General de Impuestos (en lo sucesivo, «Código»).

- 6 El concepto de «prestaciones de publicidad», que figura en el artículo 259-B, fue definido, a efectos de los Servicios de Impuestos y Contribuyentes, por la Instrucción administrativa n° 3 A-28-83, de 14 de diciembre de 1983. Mediante

una lista no exhaustiva, dicha Instrucción enumera cierto número de operaciones que constituyen, para la Administración francesa, «prestaciones de publicidad».

- 7 Allí se precisa, sin embargo, que no podrán considerarse prestaciones de publicidad a efectos del artículo 259-B:
- a) La venta de bienes muebles corporales hecha por una empresa de publicidad a su cliente, por ejemplo, la venta de bienes destinados a ser distribuidos gratuitamente con ocasión de juegos, loterías, regalos, concursos [...], o instalados en los lugares de venta para la exposición de los productos.
 - b) Las prestaciones que puede realizar una empresa de publicidad en el ámbito de manifestaciones diversas, tales como sesiones recreativas, cócteles...
 - c) La fabricación propiamente dicha de soportes publicitarios, por ejemplo, la operación de impresión de documentos publicitarios por un impresor, o la confección de un panel publicitario.
- 8 Las operaciones contempladas en la referida letra a) estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Estado designado en las disposiciones del Código que regulan la entrega de bienes muebles corporales. Las operaciones mencionadas en las letras b) y c) estarán sujetas al IVA, con arreglo a las disposiciones del Código aplicables en estos supuestos, bien en el país de quien preste el servicio bien en el país en donde se realicen materialmente.
- 9 Al considerar que la distinción que la Instrucción administrativa francesa establece en materia de prestaciones de publicidad resulta contraria a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, puesto que tiene por efecto que las operaciones que no se califican como prestaciones de publicidad no tributen en el país del destinatario de los servicios, como exige la referida disposición de la Directiva, la Comisión incoó contra la República Francesa el procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado.

- 10 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio y del desarrollo del procedimiento, así como de los motivos y alegaciones de las partes, este Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

- 11 La Comisión precisó en la vista que su acción se dirige únicamente contra el hecho de que la Administración francesa haya excluido del concepto de prestaciones de publicidad las operaciones que figuran en las letras a), b) y c) de la Instrucción administrativa, operaciones mencionadas en el anterior apartado 7.

- 12 El Gobierno francés mantiene que la referida exclusión no resulta contraria a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. Según dicho Gobierno, tal exclusión se explica por la diferente naturaleza de las operaciones de promoción, entregas de bienes muebles corporales inclusive, con respecto a las prestaciones de publicidad, aun cuando dichas operaciones formen parte de una misma campaña publicitaria. La distinción entre publicidad en sentido estricto y promoción resulta conforme a la letra y al espíritu de la Sexta Directiva, la cual, a efectos de definir el régimen aplicable a cada tipo de operación, se basa en la naturaleza del hecho imponible (entrega de bienes — prestación de servicios) y no en la finalidad que tenga el destinatario del servicio.

- 13 Procede, pues, examinar si las operaciones de promoción constituyen prestaciones de publicidad a efectos de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

- 14 Este último artículo es una norma de conflicto que determina el lugar donde han de gravarse las prestaciones de publicidad y, por consiguiente, la delimitación de las competencias entre los Estados miembros. De ello se deduce que el concepto de «prestaciones de publicidad» es un concepto comunitario, que 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.

- 15 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 sobre el 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.
- 16 Procede destacar que el concepto de publicidad implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores acerca de la existencia y cualidades de un producto o de un servicio, a fin de incrementar sus ventas; si bien la difusión de ese mensaje se lleva a cabo habitualmente a través de palabras, de escritos y/o de imágenes, por medio de la prensa, la radio y/o la televisión, también puede llevarse a cabo mediante la utilización, parcial o incluso exclusiva, de otros medios.
- 17 A efectos de determinar, en caso de utilización exclusiva de otros medios, si la operación de que se trata constituye una prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, deberán tenerse en cuenta, en cada caso, todas las circunstancias que rodeen dicha prestación. Existirá una de esas circunstancias, que permita calificar como «publicidad» a una prestación, cuando los medios utilizados hayan sido proporcionados por una agencia de publicidad. No obstante, este carácter del que presta el servicio no constituye un requisito indispensable para calificarlo. En efecto, no puede excluirse que una prestación de publicidad pueda efectuarse por una empresa que no se dedique exclusivamente, ni siquiera principalmente, a la publicidad, por más que tal supuesto resulte poco probable.
- 18 Así pues, será suficiente con que una operación de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución a los consumidores de bienes muebles corporales vendidos al destinatario por una agencia de publicidad, la prestación de

servicios a precio reducido o gratuitamente, o la organización de un cóctel o de un banquete, 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 de promoción, a fin de incrementar sus ventas, para que se la pueda calificar de prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

- 19 Lo mismo puede decirse de toda operación que forme parte indisociable de una campaña publicitaria y contribuya, por ello, a la transmisión del mensaje publicitario. Así sucede con la fabricación de soportes utilizados para una publicidad determinada.
- 20 De las precedentes consideraciones se deduce que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva, al haber excluido, mediante una práctica administrativa, del concepto de «prestaciones de publicidad», en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de dicha Directiva: a) la venta a sus clientes por una empresa de publicidad de bienes muebles corporales destinados a ser distribuidos a los consumidores, b) las prestaciones realizadas por una empresa de publicidad en el ámbito de manifestaciones diversas, tales como sesiones recreativas, cócteles..., y c) la fabricación de soportes publicitarios, aun cuando todas estas operaciones, bien impliquen la transmisión de un mensaje publicitario, bien estén indisociablemente ligadas a dicha transmisión.

Costas

- 21 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos formulados por la República Francesa, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud 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, al haber excluido, mediante una práctica administrativa, del concepto de «prestaciones de publicidad», a efectos de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de dicha Directiva: a) la venta a sus clientes por una empresa de publicidad de bienes muebles corporales destinados a ser distribuidos a los consumidores, b) las prestaciones realizadas por una empresa de publicidad en el ámbito de manifestaciones diversas, tales como sesiones recreativas, cócteles..., y c) la fabricación de soportes publicitarios, aun cuando todas estas operaciones, bien impliquen la transmisión de un mensaje publicitario bien estén indisociablemente ligadas a dicha transmisión.

- 2) Condenar en costas a la República Francesa.

Due

Mancini

Moitinho de Almeida

Diez de Velasco

Kakouris

Schockweiler

Grévisse

Zuleeg

Kapteyn

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 17 de noviembre de 1993.

El Secretario

El Presidente

J.-G. Giraud

O. Due