

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. CLAUS GULMANN
presentadas el 13 de julio de 1993 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En los presentes asuntos, la Comisión alega que la República Francesa, el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de España han adoptado normas que suponen el incumplimiento en los tres países de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva IVA del Consejo.¹ Estos asuntos giran entorno a la discrepancia entre las partes en cuanto a la interpretación exacta del concepto de «prestaciones de publicidad», tal como se utiliza en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva.

2. El Título VI de la Directiva contiene reglas para determinar el *lugar de realización del hecho imponible*. Tales reglas se aplican en los supuestos en que las entregas de bienes o prestaciones de servicios afectan a varios países. Su principal finalidad es la de garantizar que una misma y única operación no quede sujeta a doble imposición, ni tampoco eluda la aplicación del impuesto.

El artículo 8 establece lo que debe entenderse por lugar en donde se lleva a cabo la entrega de bienes, mientras que el artículo 9 determina el lugar de las prestaciones de servicios.

A tenor del apartado 1 del artículo 9, «los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste [...]». De este modo, el Estado competente para recaudar el impuesto será el del *domicilio de quien preste el servicio*.

El apartado 2 del artículo 9 establece una serie de excepciones a esta regla general. En relación con determinadas prestaciones de servicios, fija otros lugares de realización de la prestación distintos del domicilio de quien presta el servicio, como, por ejemplo, el lugar en que las prestaciones sean materialmente realizadas (por ejemplo, las actividades recreativas). La letra e) del apartado 2 dispone que el lugar de una serie de operaciones importantes en la práctica (cesión de derechos exclusivos, prestaciones de abogados, expertos contables y otras actividades de asesoramiento, operaciones bancarias etc.) *será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica*. Entre estas operaciones se encuentran asimismo las «prestaciones de publicidad».

Cuando una operación se considera prestación de publicidad, se somete al impuesto en el país del destinatario del servicio mientras que, en el caso contrario, el impuesto se recauda en el país de quien presta el servicio, conforme a la regla general, a no ser que la operación esté incluida en alguna otra excepción de las que figuran en el apartado 2.

El séptimo considerando de la Directiva contiene las siguientes reflexiones que son importantes para comprender la relación

* Lengua original: danés.

1 — Directiva 77/388/CEE, 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).

entre los apartados 1 y 2 del artículo 9, a saber, 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 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*» (el subrayado es mío).

3. La Comisión mantiene que, al excluir determinadas operaciones del ámbito de aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 9 sobre las prestaciones de publicidad, los tres Estados miembros han incumplido las obligaciones que les incumben en virtud de la Directiva.

Francia y España solicitaron que se desestimara el recurso. Luxemburgo no presentó escrito de contestación a la demanda.

4. Como ya se ha dicho, el origen del litigio radica en el diferente punto de vista de las partes sobre la interpretación que debe hacerse del concepto de prestaciones de publicidad, tal como se utiliza en el apartado 2 del artículo 9. La Comisión invoca una interpretación amplia, mientras que los Gobiernos español y francés defienden una interpretación más estricta.

5. De las alegaciones de la Comisión se desprende que los asuntos versan sobre determinadas normas o prácticas administrativas nacionales muy concretas, relativas a lo que debe entenderse por prestaciones de publicidad en el sentido de la legislación en materia

de IVA, y la propia Comisión confirmó en la vista que sólo pretende que el Tribunal de Justicia declare que las normas y prácticas a las que se refieren los recursos, son contrarias a la Directiva.

6. Por lo que se refiere a Francia, se trata de normas contenidas en una circular administrativa de 14 de diciembre de 1983, según la cual no deben considerarse prestaciones de publicidad las siguientes prestaciones:

- a) la facturación por parte de una empresa de publicidad de conceptos que supongan la contrapartida de la venta de bienes muebles corporales efectuada a su cliente [...], por ejemplo, la facturación por una empresa de publicidad a su cliente de bienes adquiridos con vistas a su distribución gratuita con ocasión de juegos, loterías, regalos, concursos [...] o a su instalación en los lugares de venta para la exposición de los productos;
- b) las prestaciones que pueda realizar una empresa de publicidad al intervenir en manifestaciones diversas, tales como reuniones recreativas, cócteles, etc.;
- c) la fabricación propiamente dicha de soportes publicitarios (operación de imprimir documentos publicitarios efectuada por un impresor, confección de un cartel publicitario).»

Por lo que se refiere a Luxemburgo, la Comisión afirma que es contrario a la Directiva el hecho de que, según su propia confesión, las autoridades no consideran como prestaciones de

publicidad, en el sentido de la Directiva, las siguientes operaciones:

- Venta de bienes muebles corporales en el marco de una campaña publicitaria.
- Prestaciones realizadas en el marco de operaciones de relaciones públicas en manifestaciones tales como conferencias de prensa, seminarios, cócteles, reuniones recreativas, etc.
- Alquiler de emplazamientos reservados a la publicidad.

Por lo que se refiere a España, la Comisión estima que el incumplimiento de la Directiva consiste en que, según una práctica administrativa, las siguientes operaciones no tienen la consideración de prestaciones publicitarias: «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».

7. Para que se dicte una sentencia condenatoria es suficiente con que se pueda afirmar que las excepciones aquí expuestas a la norma sobre prestaciones de publicidad de la Directiva son demasiado amplias.

Si pongo esto de relieve es porque creo que, basándose en las informaciones disponibles en el caso de autos, resultará difícil —y, en todo caso, inútil— pronunciarse sobre la interpretación que, con carácter general, debe darse al concepto de prestaciones de publicidad en el sentido de la Directiva. Para que se

dicte una sentencia condenatoria, no resulta necesario partir de la base de que la definición del concepto de prestaciones de publicidad que la Comisión considera apropiada, es correcta en todos sus aspectos.

8. Ciertamente, el Tribunal de Justicia debe pronunciarse sobre las cuestiones controvertidas, que son decisivas para determinar si procede estimar las pretensiones de la Comisión. No obstante, como veremos más adelante, el Tribunal de Justicia puede hacerlo sin quedar vinculado por una definición general y abstracta del concepto discutido y, por lo tanto, sin tomar postura sobre ciertas cuestiones de delimitación que, en el momento presente, podrían constituir un buen motivo para confiar a los Estados miembros y la Comisión la solución de las mismas en el seno del Comité Consultivo del IVA, a fin de lograr un acuerdo sobre una definición común y, útil en la práctica, del concepto de prestaciones de publicidad en el sentido de la Directiva.

Aún existen mayores motivos para ello si se tiene en cuenta que los Gobiernos español y francés explicaron en los debates anteriores en el seno de dicho Comité, que la exactitud de la tesis de la Comisión fue puesta en duda por otros Estados miembros además de los tres Estados demandados. A ello se añade que esos dos Gobiernos han puesto en duda que sea exacta la afirmación de la Comisión de que la disposición controvertida se aplica de un modo totalmente correcto y uniforme en todos los Estados miembros contra los que no se ha interpuesto ningún recurso.²

2 — La argumentación de la Comisión en este punto se refiere también en la actualidad a Irlanda. Inicialmente, la Comisión había interpuesto un recurso similar contra Irlanda, al mismo tiempo que los tres recursos presentes. Al contestar el Gobierno irlandés en sentido afirmativo a las pretensiones de la Comisión, ésta retiró el recurso.

9. En mi opinión, la sentencia que el Tribunal de Justicia dicte en los presentes asuntos constituirá una base adecuada para proseguir los debates sobre una delimitación, útil en la práctica, del ámbito de aplicación de la disposición que se discute.

10. Cuando el Tribunal de Justicia haya de pronunciarse sobre estos asuntos, podrá tomar como punto de partida un elemento simple e indiscutible. El concepto de prestaciones de publicidad, tal como se utiliza en la letra e) del apartado 2 del artículo 9, debe ser interpretado y aplicado en la práctica de una manera uniforme en todos los Estados miembros. Por lo demás, las partes están de acuerdo en este punto. El cumplimiento de esta exigencia resulta indispensable para una delimitación racional del ámbito de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de IVA, así como para evitar los conflictos de competencia.³

11. La Comisión alega fundamentalmente que, en el sentido de la Directiva, las prestaciones de publicidad son todas aquellas prestaciones —de la naturaleza que sea— efectuadas por las agencias de publicidad y que tengan como finalidad promover la venta de mercancías o la prestación de servicios.

Los Gobiernos español y francés alegan que, al igual que las restantes disposiciones de la Directiva, la disposición relativa a las prestaciones de publicidad de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 se refiere a operaciones bien determinadas, caracterizadas por su naturaleza, que son prestaciones de publicidad en sentido estricto. De este modo, el Gobierno francés define las prestaciones de publicidad contempladas en la Directiva, como prestaciones que contribuyen a la producción y a la difusión de un anuncio o de un conjunto de anuncios, sea cual sea el

soporte que se utilice para la difusión, destinados a elogiar las cualidades de un producto o de la persona que lleva a cabo su venta. Y el Gobierno español define el concepto en el sentido de que abarca los servicios de difusión, a través de un medio de cualquier tipo, y los servicios preparatorios que estén directamente relacionados o que resulten directamente necesarios para la referida difusión.

La consecuencia práctica de estas definiciones es, sobre todo, que la disposición no abarca las prestaciones de promoción vinculadas a una actividad publicitaria, tales como, por ejemplo, los concursos, las reuniones de demostración, los cócteles, las entregas de bienes, etc.

Por lo demás, ambos Gobiernos ponen de relieve que puede llegarse a una situación jurídica uniforme, tanto si se admite su interpretación, como si se elige la de la Comisión.

12. Es verdad que, para evitar la doble imposición o la ausencia total de imposición, es suficiente con basarse en una misma y única interpretación.

También es verdad, como afirman ambos Gobiernos, que el hecho de que según la Comisión, su tesis jurídica sea compartida por aquellos Estados miembros contra los que no se ha interpuesto recurso, no puede constituir un criterio decisivo para la definición de postura del Tribunal de Justicia.

El elemento decisivo es determinar cómo debe interpretarse la disposición, habida cuenta de su tenor literal, de su contexto y de su finalidad.

³ — Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de enero de 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec. p. 231).

13. Al principio, la Comisión alegó que, ni el contexto de la disposición, ni su finalidad, ofrecían elementos de interpretación y que, por lo tanto, resultaba necesario interpretarla en función del lenguaje corriente. ⁴

Las partes también discutieron sobre las maneras de entender los términos «prestaciones de publicidad», tanto por «el hombre de la calle», como por los profesionales del sector de la publicidad. Este análisis se basó, entre otros elementos, en las definiciones de los diccionarios franceses y españoles.

En apoyo de su interpretación, los dos Gobiernos se refirieron a las definiciones de este concepto que se encuentran en la Directiva 84/450/CEE, sobre publicidad engañosa, y en la Directiva 89/552/CEE, sobre televisión sin fronteras, ⁵ así como en el Convenio del Consejo de Europa sobre televisión transfronteriza, de 15 de marzo de 1989.

14. Espero que se me perdone si no dedico mucho tiempo a estos argumentos, que han sido expuestos con mayor detalle en el informe para la vista.

Basta con poner de relieve los diferentes resultados que se obtienen al realizar una interpretación lingüística de la disposición, para experimentar dudas en cuanto a la posibilidad de llegar, partiendo de esta base, a una solución vinculante.

Tampoco es posible encontrar elementos de interpretación sustanciales en las definiciones que recogen los actos de Derecho comunita-

rio, y otros, que acabo de citar, ya que esas definiciones se adoptaron en contextos y con objetivos diferentes de los que prevalecen en materia de IVA.

15. Pero lo que más me incita a rechazar los intentos de resolver el problema de interpretación partiendo del sentido natural de los términos «prestaciones de publicidad», es que la finalidad de la disposición que se discute, examinada a la luz de los principios fundamentales del sistema IVA, aporta sólidos elementos de interpretación.

Ha de recordarse que los considerandos de la Directiva subrayan que *el país del destinatario* será el lugar de la entrega y, por tanto, el lugar de la imposición, «en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes».

Asimismo, en su réplica en el asunto contra España, la Comisión subrayó que la disposición debía interpretarse a la luz del referido considerando.

16. El principio básico en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido es que dicho impuesto debe ser soportado en última instancia por el *consumidor final*, es decir, por el comprador del producto, tanto si se trata de una mercancía como de una prestación de servicio.

Ciertamente, es exacto que el sistema del IVA conoce algunas excepciones a dicho principio, pero éste debe inspirar la interpretación de todas aquellas disposiciones que no constituyan claramente una excepción al mismo.

4 — La Comisión se refirió a la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk's Boekhuis (139/84, Rec. p. 1405), en donde la expresión «fabricado» fue interpretada basándose en el lenguaje corriente.

5 — Véanse, respectivamente (DO 1984, L 250, p. 17; EE 15/05, p. 55), y (DO 1989, L 298, p. 23).

17. De conformidad con el considerando citado, la letra e) del apartado 2 del artículo 9 establece como lugar de imposición el país del destinatario, subrayando precisamente que se trata de prestaciones de servicios efectuadas entre *sujetos pasivos* y cuyo *costo entra en el precio de los bienes*.

Las prestaciones que tienen por objeto promover la venta de mercancías o de servicios al *consumidor final* son efectuadas por el *que presta el servicio* (la agencia de publicidad) al *empresario* (el productor o el comerciante) que desea que se venda al consumidor final un producto.

En los presentes asuntos, se trata de transacciones entre *sujetos pasivos* (el empresario no es un consumidor final) y se trata de costos que entran en el precio de los bienes que habrá de pagar el consumidor final por el producto que se le entregue, debiendo abonar el correspondiente IVA en el país en el que se lleve a cabo el pago definitivo de dicho impuesto.

18. En el asunto contra Francia, se citó una sentencia dictada por la Cour administrative d'appel de Paris, el 10 de diciembre de 1991. El asunto versaba sobre un supuesto en el que una agencia francesa que hacía publicidad para la fábrica de cerveza belga Bass, había recibido el encargo de efectuar una importante campaña de promoción con vistas a lograr que los consumidores franceses adquirieran un mejor conocimiento de la marca de cerveza «Bass». La agencia francesa de publicidad instaló en uno de los muelles del Sena un recinto publicitario consistente en la reconstitución de un puerto inglés, así como una terraza, un podio y un barco, todo lo cual servía de soporte para la publicidad de la cerveza «Bass». El recinto instalado se utilizaba para la degustación gratuita de la cerveza «Bass» por el público y para invitar a personalidades del mundo del deporte, de la televisión y del espectáculo. Las manifesta-

ciones publicitarias allí organizadas se anunciaban en la prensa y en las radios periféricas y no generaban ningún tipo de ingresos. Las autoridades francesas consideraron que no constituían prestaciones de publicidad, en el sentido de la Directiva, los gastos correspondientes a esta manifestación, derivados de las invitaciones, el alquiler de barcos, la remuneración de los artistas, los gastos de podio y de jardinería y una parte de los honorarios. La agencia de publicidad opinaba lo contrario.

La Cour d'appel declaró que el concepto de prestaciones de publicidad abarcaba «el conjunto de operaciones que contribuyen efectivamente a las mismas; que, por tanto, si las diversas acciones realizadas tienen una finalidad única, exclusivamente publicitaria, deberá considerarse que proceden directamente de la ejecución de una prestación única de las que son parte indisoluble, y ello con independencia de la forma que adopten esas intervenciones dirigidas al público; que, de lo anterior se deduce, habida cuenta de las circunstancias mencionadas anteriormente, que (la agencia de publicidad) realizó «prestaciones de publicidad», consistentes en el conjunto de operaciones efectuadas para ejecutar el contrato de promoción publicitaria de la cerveza «Bass», con una remuneración global como contrapartida [...]; que, por consiguiente, teniendo en cuenta que consta que el destinatario de las prestaciones de publicidad efectuadas por (la agencia de publicidad) es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad, el Ministro no tiene fundamento para mantener [...]» que el IVA correspondiente a esas prestaciones deba pagarse en Francia.

En mi opinión, esta sentencia, que ha sido recurrida ante el Conseil d'Etat, es correcta y constituye un buen ejemplo de la importancia práctica de los problemas que estamos debatiendo.

19. En mi opinión, se puede partir del principio de que debe aplicarse la letra e) del apartado 2 del artículo 9, al menos en todos los casos en que un empresario establecido en un país, recurra a los servicios de una agencia de publicidad establecida en otro país, para que desarrolle una campaña publicitaria y siempre que los diferentes elementos utilizados en dicha campaña vayan destinados de buena fe a promover la venta de los productos del empresario de que se trate.

En tal situación, no debe atribuirse un ámbito de aplicación reducido al concepto de prestaciones de publicidad. No existe razón alguna para distinguir entre los medios utilizados, en función de que tales medios estén incluidos en el ámbito de las prestaciones de publicidad en sentido estricto, o de que se utilicen otros medios de comercialización, tales como los concursos y las reuniones de demostración, ni tampoco para hacer una distinción basada en el criterio de si la agencia de publicidad incurre en gastos destinados a cubrir accesorios necesarios para las prestaciones de publicidad en sentido estricto, o incurre también en gastos consistentes en la compra de lotes para los concursos, en el alquiler de locales o en la adquisición de comida y bebida, en relación con actividades publicitarias en sentido amplio.

Lo que sí resulta decisivo es que pueda considerarse de buena fe que los gastos están destinados a promover la venta de los productos del destinatario de las prestaciones de publicidad y entren, por lo tanto, en el precio que el consumidor final pague por el producto.

20. Hay también una razón más práctica para preferir esta interpretación del concepto de prestaciones de publicidad. En efecto, esta interpretación evita que la agencia de publicidad tenga que dividir las facturas que expide a sus clientes entre, por una parte, aquellas que se refieren a actividades de publicidad en

sentido estricto, en relación con las cuales procede pagar el IVA en el país del destinatario del servicio, y, por otra parte, aquellas que no se consideren prestaciones de publicidad, en relación con las cuales procede pagar el IVA en el país de la agencia de publicidad, de tal manera que el destinatario acabe viéndose obligado a soportar el IVA, a no ser que las normas comunitarias le permitan obtener la devolución de dicho IVA.⁶

21. Probablemente, no puede descartarse que esta interpretación amplía del concepto de prestaciones publicitarias dé lugar a abusos. Por supuesto, debe permitirse a los Estados miembros tomar medidas contra esta eventualidad. Por esta razón, he señalado que debe tratarse de operaciones de buena fe que están destinadas a promover la venta de productos.

22. De cuanto acabo de decir se deduce que, la delimitación del concepto de prestaciones publicitarias consagrada en los Derechos francés y español, y según la cual una serie de operaciones no son consideradas prestaciones de publicidad, contraviene lo dispuesto en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva. Por consiguiente, procederá estimar los recursos de la Comisión.

23. Esta afirmación no constituye una definición de postura sobre el extremo de determinar si la letra e) del apartado 2 del artículo

6 — Según las explicaciones facilitadas por el Gobierno español en la vista, no existe devolución del IVA sobre las prestaciones excluidas del concepto de prestaciones de publicidad. El Gobierno francés declaró que la devolución del IVA dependía de la naturaleza de las prestaciones de que se tratara. A este respecto, véase también la Directiva 79/1072 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO 1979, L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

9 se refiere únicamente a las prestaciones efectuadas por las agencias de publicidad, como mantiene la Comisión, o si las prestaciones de publicidad, en el sentido de esa disposición, pueden también ser efectuadas por empresas distintas de las agencias de publicidad.

Tampoco me he pronunciado sobre la cuestión de si podría ser oportuno limitar el ámbito de aplicación de la referida disposición, en los supuestos en que las agencias de publicidad se circunscriben a efectuar prestaciones aisladas que no son prestaciones de publicidad en sentido estricto, por ejemplo, una única reunión en la que se invita a los potenciales consumidores de una mercancía a alojarse en un hotel para asistir a una demostración de dicha mercancía.

24. Como ya dije antes, Luxemburgo no presentó escrito de contestación a la

demanda y la Comisión así lo hace constar para solicitar que el Tribunal de Justicia dicte una sentencia acorde con sus pretensiones, pero solicitando al mismo tiempo que no se dicte la sentencia hasta que concluya el procedimiento en los asuntos contra España y Francia.

El apartado 2 del artículo 94 del Reglamento de Procedimiento prevé que, antes de dictar sentencia en rebeldía, el Tribunal examinará «la admisibilidad de la demanda» y verificará «si se han observado debidamente las formalidades y si parecen fundadas las pretensiones del demandante». ⁷ Como no cabe ninguna duda de la admisibilidad de la demanda, ni de que se han observado debidamente las formalidades y puesto que, conforme a lo expuesto anteriormente, se pueden considerar fundadas las pretensiones de la Comisión, procede condenar a Luxemburgo de conformidad con dichas pretensiones.

Conclusión

25. En virtud de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que declare que:

«— La República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva sobre el IVA, al excluir una serie de operaciones económicas del concepto de “prestaciones de publicidad” previsto en dicha disposición.

— El Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva sobre el IVA, al excluir una serie de operaciones económicas (tales

⁷ — Hasta este momento, el Tribunal de Justicia solamente se ha pronunciado dos veces en procedimientos en rebeldía. Véase la reciente sentencia de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, Rec. p. 2965).

como, conferencias de prensa, seminarios, cócteles, reuniones recreativas y alquiler de locales reservados a la publicidad) del concepto de “prestaciones de publicidad” previsto en dicha disposición.

- El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva sobre el IVA, al instituir y mantener en vigor un régimen fiscal en materia de IVA aplicable a las prestaciones de publicidad, que excluye determinadas prestaciones, tales como las actividades de promoción, del concepto de “prestaciones de publicidad” previsto en dicha disposición.

- Condene a cada uno de los tres Estados al pago de sus respectivas costas.»