SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 11 de febrero de 2010 *

En el asunto C-88/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Conseil d'État (Francia), mediante resolución de 27 de junio de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de marzo de 2009, en el procedimiento entre

Graphic Procédé

y

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits (Ponente), M. Ilešič, J.-J. Kasel y M. Safjan, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de diciembre de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Graphic Procédé, por M^{e} T. Haas, avocat;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou y V. Karra y el Sr. M. Apesos, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. M. Afonso, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 5 y 6 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»).

2 Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Graphic Procédé, sociedad que ejerce la actividad de reprografía, y el Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, acerca de liquidaciones complementarias del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») y los intereses correspondientes a éstas.

Marco jurídico

La normativa de la Unión

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]»

4 A tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva:

«Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

5 El artículo 6, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva establece:

«Serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5».

Normativa nacional

6 El artículo 256 del code général des impôts, en su versión aplicable durante el período impositivo del que se trata en el asunto principal, adapta literalmente el Derecho francés a los artículos 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

7 El artículo 269 del code général des impôts dispone:

«1. El devengo del impuesto se produce:

a. en las entregas y compras, por la transferencia de los bienes, y en las prestaciones de servicios […], por la ejecución de los servicios […]

2. El impuesto es exigible:

a. en las entregas y las compras previstas en la letra a) del punto 1 […], en el momento del devengo.

[…]

c. en las prestaciones de servicios […], en el momento del cobro de los pagos anticipados a cuenta, del precio, de la remuneración o, con autorización del directeur des services fiscaux, según su adeudo en cuenta […]»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

8 La actividad de reprografía ejercida por Graphic Procédé consiste en realizar con los propios materiales de esa empresa copias de documentos, de expedientes y de planos por encargo de una clientela compuesta en particular por estudios de arquitectura, oficinas de proyectos, museos, editores, anunciantes urbanos y ministerios. Los clientes de Graphic Procédé siguen siendo propietarios de los documento originales cuya reproducción solicitan. Las tiradas realizadas comprenden de uno hasta varios centenares de ejemplares.

9 Por estimar que las operaciones que realiza son prestaciones de servicios, durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1993, Graphic Procédé declaró y pagó el IVA al cobrar las facturas.

10 La Administración fiscal, al considerar que las operaciones realizadas por Graphic Procédé constituían entregas de bienes, requirió a esa sociedad, mediante una notificación de liquidaciones complementarias de fecha 27 de septiembre de 1994, el pago de cuotas del IVA por un importe de 582.503 FRF (esto es, unos 88.802 euros), correspondiente al IVA facturado pero aún no pagado al Tesoro Público al 31 de diciembre de 1993, más los intereses de demora por importe de 39.319 FRF (esto es, unos 5.944 euros).

11 Dado que sus demandas de exoneración de esas liquidaciones complementarias y de los intereses de demora fueron desestimadas por sentencia del tribunal administratif de París de 3 de abril de 2003, y a continuación por sentencia de la cour administrative d'appel de París de 15 de junio de 2006, Graphic Procédé interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el Conseil d'État.

12 El Conseil d'État, que estima que la solución del litigio del que conoce requiere la interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Cuáles son los criterios que deben aplicarse para determinar si la reprografía es una entrega de bienes o una prestación de servicios?»

Sobre la cuestión prejudicial

13 Mediante su cuestión el tribunal remitente desea conocer los criterios que permiten determinar, a efectos de la percepción del IVA, si una actividad de reprografía como la del asunto principal debe calificarse como una entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, o como una prestación de servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la misma Directiva.

14 Procede recordar de entrada que la Sexta Directiva establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones imponibles (véase la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 48).

15 A este respecto, la Sexta Directiva asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio al referirse en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal (véase la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 49).

16 En lo que se refiere al concepto de «entregas de bienes», el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva precisa que se entenderá por tal entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Al respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véase la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 51).

17 En cuanto al concepto de «prestaciones de servicios», del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva resulta que dicho concepto engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de la misma Directiva.

18 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395, apartados 12 a 14; de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartado 19, y de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rec. p. I-2697, apartado 17).

19 El Tribunal de Justicia también ha estimado que, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2 de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose

resultaría artificial (sentencias antes citadas Levob Verzekeringen y OV Bank, apartados 20 y 22, y Aktiebolaget NN, apartados 22 y 23).

20 En el presente caso, es importante determinar si, habida cuenta de los elementos característicos de la operación controvertida en el litigio principal, el reprógrafo realiza para su cliente, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véanse en ese sentido las sentencias antes citadas Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20, y Aktiebolaget, apartado 20).

21 Pues bien, como puntualiza la resolución de remisión, el objeto económico de la actividad de reprografía de la que se trata en el asunto principal consiste en la reproducción de un número de ejemplares más o menos elevado de un documento original proporcionado por el cliente.

22 En particular, según resulta de los autos, esa actividad de reprografía no se limita a la reproducción pura y simple de los documentos originales sino que abarca también la selección y la programación de las fotocopiadoras así como trabajos de alzado, de encuadernación de los documentos y de ordenación de las copias.

23 De esas apreciaciones resulta, por tanto, que todos los elementos que componen la operación de la que se trata en el asunto principal se manifiestan necesarios para la actividad de reprografía, y están estrechamente ligados entre sí.

24 A continuación, para determinar si una operación compleja única, como la del procedimiento principal, debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios, procede identificar los elementos predominantes (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Faaborg-Gelting Linien, apartados 12 y 14, Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 27, y Aktiebolaget, apartado 27). Al respecto, de la jurisprudencia se desprende que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véase la sentencia Aktiebolaget NN, antes citada, apartado 28).

25 Pues bien, en la circunstancias del asunto principal no puede negarse que el fin en sí de la actividad del reprógrafo consiste en la puesta a disposición de su clientela de las copias del original que ésta ha proporcionado previamente, siendo las operaciones de alzado y de ordenación previas a la entrega de esas copias únicamente un medio del reprógrafo para que su clientela disfrute de su prestación en las mejores condiciones. Esa actividad da lugar por tanto a una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

26 Siendo así, se debe recordar que, para calificar una actividad como entrega de bienes, ésa tiene que ajustarse a los criterios enunciados por el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, según se exponen en el apartado 16 de la presente sentencia.

27 Así pues, dicha actividad debe tener como objeto un bien corporal, por una parte. En el asunto principal se observa que la actividad de reprografía tiene precisamente como objeto la producción de copias en un soporte como el papel.

28 Por otra parte, según la misma disposición de la Sexta Directiva la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario debe ser la consecuencia de la entrega de ese bien.

29 Pues bien, en el asunto principal la entrega por el reprógrafo al cliente de las copias que éste ha encargado corresponde a la transmisión del poder de disposición de ésas con las facultades atribuidas a su propietario en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. Esa transmisión tiene por objeto precisamente los soportes, en el presente caso las hojas de papel en las que se ha realizado la reproducción, soportes de los que dispone el reprógrafo antes de su entrega al cliente. En efecto, dado que el cliente del reprógrafo nunca ha estado privado de su derecho a disponer del contenido inmaterial de las copias que resulta del original que él mismo proporciona, la operación celebrada con el reprógrafo sólo afecta a los soportes que permiten la entrega de las copias. De hecho, el precio que factura el reprógrafo por las copias realizadas no se determina teniendo en cuenta el valor intelectual inherente al original, sino las características técnicas de las copias que deben realizarse y el número de ejemplares encargados.

30 Se manifiesta por tanto que, en las circunstancias del asunto principal, una actividad de reprografía como la descrita en la resolución de remisión puede reunir las características de una entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva.

31 No obstante, hay que destacar, como resulta del apartado 18 de la presente sentencia, que la calificación como entrega de bienes o prestación de servicios de una actividad de reprografía como la que es objeto del asunto principal debe tener en cuenta el conjunto de las circunstancias en las que esa actividad se ejerce. En particular, la actividad de un

reprógrafo puede no limitarse a la mera reproducción de un original, sino ir acompañada de diferentes prestaciones de servicios complementarios como el asesoramiento y la adaptación, la modificación y la alteración del original, en función de los deseos del cliente, para la producción de copias que difieren más o menos apreciablemente del documento original inicialmente proporcionado por ese cliente.

32 Siendo así, y habida cuenta del carácter único de la operación compleja de reprografía, como se recuerda en el apartado 25 de la presente sentencia, incumbe al tribunal remitente verificar, en función de la importancia que tienen esas prestaciones para el cliente, de la amplitud del tratamiento del documento original proporcionado por el cliente, del tiempo que necesita la ejecución de dichas prestaciones y de la parte del coste total que representan, si las referidas prestaciones pueden considerarse como operaciones que, lejos de ser sólo menores o accesorias, tiene un carácter predominante en relación con la entrega de los documentos reproducidos, de modo que constituyan, más allá de esa mera reproducción, un fin en sí para el destinatario de esas prestaciones.

33 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que la actividad de reprografía responde a las características de una entrega de bienes en la medida en que se limita a una mera operación de reproducción de documentos en soportes, con transmisión del poder de disposición sobre éstos por el reprógrafo al cliente que ha encargado las copias del original. No obstante, tal actividad debe calificarse como «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando se manifiesta que dicha actividad está acompañada de prestaciones de servicios complementarios que, habida cuenta de la importancia que tienen ésas para su destinatario, del tiempo que necesita su ejecución, del tratamiento que requieren los documentos originales y de la parte del coste total que representan esas prestaciones de

servicios, pueden tener un carácter predominante en relación con la operación de entrega de bienes, de modo que constituyan una finalidad en sí para su destinatario.

Costas

34 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 5, apartado 1, 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, debe ser interpretado en el sentido de que la actividad de reprografía responde a las características de una entrega de bienes en la medida en que se limita a una mera operación de reproducción de documentos en soportes, con transmisión del poder de disposición sobre éstos por el reprógrafo al cliente que ha encargado las copias del original. No obstante, tal actividad debe calificarse como «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388 cuando se manifiesta que dicha actividad está acompañada de prestaciones de servicios complementarios que, habida cuenta de la importancia que tienen ésas para su destinatario, del tiempo que necesita su ejecución, del tratamiento que requieren los documentos originales y de la parte del coste total que representan

esas prestaciones de servicios, pueden tener un carácter predominante en relación con la operación de entrega de bienes, de modo que constituyan una finalidad en sí para su destinatario.

Firmas