SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 3 de marzo de 1994 *

En el asunto C-16/93,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Gerechtshof te Leeuwarden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

R. J. Tolsma

y

Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del número 1 del artículo 2 de la Sexta 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 (DO L 145, p. 1; 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G. F. Mancini, Presidente de Sala; C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (Ponente), P. J. G. Kapteyn y J. L. Murray, Jueces;

Abogado General: Sr. C. O. Lenz;
Secretario: J.-G. Giraud;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del mismo ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 20 de enero de 1994;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 8 de enero de 1993, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de enero siguiente, el Gerechtshof te Leeuwarden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva 77/338/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 (DO L 145, p. 1; 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Tolsma y el Inspecteur der Omzetbelasting te Leeuwarden (Inspector del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «Inspecteur») a consecuencia de una liquidación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

3 De los autos se deduce que el Sr. Tolsma toca un organillo en la vía pública en los Países Bajos. Al mismo tiempo, presenta a los viandantes un platillo para recibir sus donativos; también llama a la puerta de las viviendas y de los comercios para solicitar una aportación, sin que, sin embargo, pueda hacer valer derecho alguno a una retribución.

4 El Sr. Tolsma recibió del Inspecteur una liquidación tributaria, correspondiente al período comprendido entre el 1 de julio y el 30 de septiembre de 1991, por la citada actividad, que ascendía a 1.805 HFL en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, (en lo sucesivo, «IVA») y 180 HFL en concepto de recargo.

5 Como quiera que el Inspecteur desestimara su reclamación contra esta liquidación, el Sr. Tolsma interpuso recurso ante el Gerechtshof te Leeuwarden.

6 Ante dicho órgano jurisdiccional, el Sr. Tolsma alegó que las cantidades que percibía por la música que interpretaba en público no estaban sujetas al IVA debido a que los viandantes efectuaban voluntariamente estas aportaciones, cuyo importe decidían por sí solos. Por lo tanto, la prestación no estaba supeditada a ninguna contraprestación y, por ello, no le es aplicable la Sexta Directiva.

7 Por su parte, el Inspecteur afirmó que existía un vínculo directo entre el servicio prestado y las cantidades percibidas, de manera que la actividad del Sr. Tolsma constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso en el sentido de la Sexta Directiva. El hecho de que el interesado no pueda hacer valer un derecho a una retribución cuyo importe esté fijado de antemano por las partes carece de relevancia.

8 En estas circunstancias, el Gerechtshof te Leeuwarden ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1 a. ¿Debe considerarse que constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva en materia de

armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, una actividad consistente en la interpretación de música en la vía pública cuando no ha pactado una remuneración, pero sí se recibe una?

1 b. ¿Es relevante para responder a dicha pregunta que no se exija dicha remuneración pero sí se pida, aunque su importe no esté determinado ni pueda determinarse, y, sin embargo, pueda esperarse tal remuneración habida cuenta de la práctica usual?»

9 Para responder a estas cuestiones, procede recordar que el artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«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;

[...]»

10 Para interpretar el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso, que figura en esta disposición, procede situarla en su contexto y tener en cuenta, por una parte, las demás disposiciones de la Sexta Directiva y, por otra parte, la

jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluida la relativa a la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967,71, p. 1303; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), que persigue el mismo objetivo que la Sexta Directiva y fue sustituida por ésta.

11 Así, procede señalar, en primer lugar, que, a tenor del apartado 1 del artículo 11 A de la Sexta Directiva,

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero [...]».

12 En segundo lugar, procede señalar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, a propósito del concepto de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso utilizado en la letra a) del artículo 2 de la Segunda Directiva, cuyo tenor es similar al del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, que las operaciones imponibles implican, en el marco del sistema del IVA, la existencia de una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o un contravalor. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, estas prestaciones no están sujetas al IVA (véase la sentencia de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, Rec. p. 1277, apartados 9 y 10).

13 En las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), apartado 12, y de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 11, el Tribunal de Justicia precisó al respecto que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio prestado y que, por consiguiente, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase también la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartados 11 y 12).

14 De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

15 Ahora bien, debe reconocerse que en un caso como el del procedimiento principal no se cumplen estos requisitos.

16 De esta forma, cuando un músico que actúa en la vía pública obtiene donativos de los viandantes, tales ingresos no pueden considerarse contrapartida de un servicio prestado a estos últimos.

17 En efecto, por una parte, no existe ningún pacto entre las partes, puesto que los viandantes entregan voluntariamente un donativo cuyo importe determinan ellos mismos libremente. Por otra parte, no existe ningún vínculo necesario entre la

prestación musical y las entregas de dinero a que da lugar. Así, los viandantes no han pedido que se toque música dedicada a ellos; además, no entregan cantidades de dinero en función de la prestación musical, sino atendiendo a motivaciones subjetivas en la que pueden intervenir consideraciones de simpatía. En efecto, algunas personas, sin detenerse, depositan una cantidad, a veces elevada, en la bandeja del músico, mientras que otras escuchan la música durante cierto tiempo sin entregar donativo alguno.

18 Por otra parte, en contra de la tesis de los Gobiernos alemán y neerlandés, el hecho de que el músico actúe en público con objeto de obtener dinero y con ello perciba efectivamente determinada cantidad carece de importancia para calificar la actividad controvertida como prestación de servicios a título oneroso en el sentido de la Sexta Directiva.

19 No puede enervar esta interpretación el hecho de que un músico como el demandante en el procedimiento principal pida dinero y pueda esperar, de hecho, recibir determinada cantidad interpretando música en la vía pública. En efecto, estos pagos son meramente voluntarios y aleatorios y su cuantía es prácticamente imposible de determinar.

20 Teniendo en cuenta el conjunto de consideraciones que preceden, procede responder a las cuestiones planteadas por el Gerechtshof te Leeuwarden que el número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso, a los efectos de dicha

Disposición, no comprende la actividad consistente en interpretar música en la vía pública sin que haya pactado ninguna retribución, aunque el interesado pida y obtenga algún dinero, cuyo importe, sin embargo, no está determinado ni es determinable.

Costas

21 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y neerlandés 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 en el 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 Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Gerechtshof te Leeuwarden mediante resolución de 8 de enero de 1993, declara:

El número 1 del artículo 2 de la Sexta 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, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esta Disposición, no comprende la

actividad consistente en interpretar música en la vía pública sin que se haya pactado retribución, aunque el interesado pida y obtenga algún dinero, cuyo importe, sin embargo, no está determinado ni es determinable.

Mancini Kakouris

Schockweiler Kapteyn Murray

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de marzo de 1994.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G. F. Mancini