SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 9 de marzo de 2006 *

En el asunto C-114/05,

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 10 de enero de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de marzo de 2005, en el procedimiento entre

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

y

Gillan Beach Ltd,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J. Malenovský, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente) y U. Lõhmus, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. C. Jurgensen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. V. Kyriazopoulos y las Sras. O. Patsopoulou y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. White y el Sr. R. Hill, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

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 del artículo 9, apartado 2, 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 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie y la sociedad Gillan Beach Ltd, con domicilio social en el Reino Unido, respecto a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que dicha sociedad había pagado a raíz de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas en Francia para la organización de dos salones náuticos en Niza en 1993.

Marco jurídico

Derecho comunitario

3 El artículo 1 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva 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 L 331, p. 11; EE 09/01 p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva») dispone:

«Para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE que durante el período a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7 de la presente Directiva, no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país [...]»

4 A tenor del artículo 2 de la Octava Directiva:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1.»

5 En lo relativo a la determinación del lugar de ejecución de una operación sujeta al impuesto, el artículo 9 de la Sexta Directiva establece:

«1. 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.

2. Sin embargo:

a) el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación

de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles;

b) [...]

c) el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto:

— actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes [, recreativas] o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;

[...]

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

[...]»

Derecho nacional

6 El artículo 259 A del code general des impôts (en lo sucesivo, «CGI»), introducido por el artículo 28 de la loi nº 78-1240, de 29 de diciembre de 1978, de finances rectificative pour 1978 (Ley de modificación de los Presupuestos para 1978) (JORF de 30 de diciembre de 1978, p. 4385), por la que se adapta el Derecho interno a lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva, establece:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 259, se considerará que Francia es el lugar de las siguientes prestaciones:

[...]

4º Las prestaciones mencionadas a continuación que se realicen materialmente en Francia:

— prestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y prestaciones accesorias, así como su organización.

[...]»

7 El artículo 242-0 M del anexo II del CGI, que adapta el Derecho interno a lo dispuesto en el artículo 1 de la Octava Directiva, establece:

«1. Los sujetos pasivos establecidos en el extranjero podrán obtener la devolución del [IVA] que oportunamente se les hubiese facturado si, durante el trimestre natural o el año natural al que se refiera la solicitud de devolución, no hubiesen tenido en Francia el centro de su actividad económica o un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual y no hubiesen

realizado allí, durante el mismo período, entregas de bienes o prestaciones de servicios comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido en el sentido de los artículos 256, 256 A a 258 B, 259 a 259 C del [CGI].

2. [...]»

8 La instruction 3 A-13-85 de la direction générale des impôts, de 22 de julio de 1985, dispone que las prestaciones de servicios realizadas con ocasión de ferias, salones, exposiciones y otros acontecimientos entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 259 A del CGI y, por tanto, se consideran efectuadas en Francia. Asimismo, la instruction 3 D-2-99 de la direction générale des impôts, de 15 de julio de 1999, establece que la prestación de un conjunto complejo de servicios a un expositor en el marco de una feria comercial o de un acontecimiento similar está comprendida en el ámbito de aplicación de dicho artículo 259 A, apartado 4.

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 Gillan Beach Ltd organizó en Niza dos salones náuticos que se celebraron del 18 al 20 de febrero y del 25 al 27 de mayo de 1993, respectivamente. Dicha sociedad ofreció a los expositores prestaciones globales que incluían, en particular, el acondicionamiento y la disponibilidad de stands y de medios de comunicación, servicio de azafatas, así como el arrendamiento y la vigilancia de los lugares de amarre de las embarcaciones expuestas.

10 El 25 de octubre de 1993, Gillan Beach Ltd, solicitó, con arreglo al artículo 242-0 M del anexo II del CGI, la devolución del IVA que había gravado el precio de los bienes

y servicios adquiridos en Francia con objeto de organizar los mencionados salones náuticos. La administración tributaria desestimó esta solicitud por entender que la organización de ferias y salones, en la medida en que se realiza materialmente en Francia, es una prestación que se considera efectuada en Francia, conforme a la disposición nacional por la que se adaptó el Derecho interno al artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva. Por tanto, dicha administración estimó que, en el asunto principal, no se reunían los requisitos exigidos para la devolución del IVA conforme a la Octava Directiva.

11 El tribunal administratif de Paris, ante el que recurrió Gillian Beach Ltd, resolvió que se debía devolver a esta sociedad el IVA controvertido en el asunto principal. Dado que esta resolución fue confirmada mediante sentencia de la cour administrative d'appel de Paris, el ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie interpuso un recurso de casación ante el Conseil d'État.

12 Por considerar que la resolución del litigio del que conoce requiere la interpretación del Derecho comunitario, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Una prestación global ofrecida por un organizador a los expositores en una feria o un salón [, ¿] puede considerarse incluida en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva [...], en el artículo 9, apartado 2, letra a) de esta Directiva o en cualquier otra categoría de prestación de servicios mencionada en el citado artículo 9, apartado 2[?]»

Sobre la cuestión prejudicial

13 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite incluir dentro de alguna de las categorías de prestación de servicios que menciona dicha disposición la prestación global ofrecida por un organizador a los expositores en una feria o un salón.

14 En relación con esto, procede recordar que el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales. Mientras que el apartado 1 de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 del mismo artículo regula una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos [véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 20; de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, apartado 10, y de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, Rec. p. I-3947, apartado 23].

15 Es preciso recordar también que, en cuanto a la relación que guardan entre sí los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que el apartado 1 de dicha disposición no prevalece sobre su apartado 2. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por alguno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva. En su defecto, es aplicable el apartado 1 de este artículo [sentencias, antes citadas, Dudda, apartado 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, apartado 11, y RAL (Channel Islands) y otros, apartado 24].

16 Procede, pues, determinar el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, a la luz de su finalidad, que se desprende del séptimo considerando de la Directiva, el cual es del siguiente tenor:

«[...] 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 entrada de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios; [...] 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».

17 Así pues, artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva está destinado, en su conjunto, a establecer un régimen especial para prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes.

18 Una finalidad similar subyace, asimismo, en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva, que fija como lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades, en particular, artísticas, deportivas o recreativas, así como actividades accesorias de las mismas, el lugar en que estas prestaciones son materialmente realizadas. El legislador comunitario ha considerado que, en la medida en que la persona presta sus servicios en el Estado en que tales prestaciones son materialmente realizadas y que el organizador del espectáculo percibe en ese mismo Estado el IVA destinado a gravar al consumidor final, el IVA que tiene como base imponible todas estas prestaciones cuyo costo entra en el precio de la prestación global abonada por el consumidor final debía pagarse a dicho Estado y no a aquel en el que esté situada la sede de la actividad económica del prestador (véase la sentencia Dudda, antes citada, apartado 24).

19 En cuanto a los criterios por los cuales una prestación determinada debe considerarse regulada por el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva, procede destacar que no se exige, por ejemplo, un nivel artístico o deportivo especial y que están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esta disposición no sólo las prestaciones que tienen por objeto actividades artísticas, deportivas o recreativas, sino también aquellas que tienen por objeto actividades simplemente similares (véase, en este sentido, la sentencia Dudda, antes citada, apartado 25).

20 Es preciso recordar que el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva es una norma de conflicto que determina el lugar donde han de gravarse las prestaciones y, por consiguiente, la delimitación de las competencias entre los Estados miembros. De ello se deduce que el concepto de «actividades similares» es un concepto de Derecho comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición (véase en este sentido, la sentencia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia, C-68/92, Rec. p. I-5881, apartado 14).

21 Para interpretar una disposición de Derecho comunitario, procede tener en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C-17/03, Rec. p. I-4983, apartado 41).

22 Habida cuenta del objetivo perseguido por el legislador comunitario, que se recoge en el apartado 18 de la presente sentencia y que está encaminado a fijar como lugar de las operaciones imponibles el Estado miembro en cuyo territorio se realicen materialmente las prestaciones con independencia del lugar en que el prestador tenga su sede, debe considerarse que una actividad es similar, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva, cuando tiene características igualmente presentes en las demás categorías de actividades enumeradas en esta disposición y que justifican, en relación con este objetivo, que a tales actividades se les aplique dicha disposición.

23 A este respecto, es preciso señalar, como hacen el Gobierno francés y la Comisión de las Comunidades Europeas, que las características comunes presentes en las diferentes categorías de prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva tienen su origen en el carácter complejo de las prestaciones de que se trata, que incluyen diversos servicios, así como en el hecho de que dichas prestaciones se ofrecen normalmente a una pluralidad de destinatarios, es decir, al conjunto de personas que participan, de manera diferente, en actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o recreativas.

24 Estas diferentes categorías de prestaciones comparten también la característica común de realizarse generalmente con ocasión de acontecimientos concretos y el lugar en el que estas prestaciones complejas se ejecutan materialmente es, en principio, fácil de identificar, pues dichos acontecimientos se desarrollan en un sitio preciso.

25 Pues bien, un salón o una feria, cualquiera que sea el tema, tienen por objeto ofrecer a una pluralidad de destinatarios, en principio en un lugar único y en un momento concreto, diversas prestaciones de carácter complejo con la finalidad, en particular, de presentar información, bienes o acontecimientos en condiciones que permitan promocionarlos ante los visitantes. En estas circunstancias, debe considerarse que un salón o una feria están comprendidos dentro de las actividades similares a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva.

26 Las prestaciones de servicios que tienen por objeto las actividades enumeradas en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva incluyen las prestaciones ofrecidas por los organizadores de estas actividades y de las que deban asimilarse a éstas.

27 De ello se deduce que debe considerarse que la prestación global ofrecida a los expositores por el organizador de una feria o de un salón es una de aquellas a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva.

28 Habida cuenta de la interpretación de esta disposición dada en el apartado 25 de la presente sentencia, que es suficiente para determinar el lugar de la prestación de que se trata en el litigio principal, no procede pronunciarse acerca de si dicha prestación puede, además, considerarse incluida en cualquier otra categoría de prestaciones de servicios mencionada en el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva.

29 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la prestación global ofrecida por un organizador a los expositores en una feria o un salón está incluida en la categoría de prestaciones de servicios a que se refiere dicha disposición.

Costas

30 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 Sexta) declara:

1) **El artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, 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 interpretarse en el sentido de que la prestación global ofrecida por un organizador a los expositores en una feria o un salón está incluida en la categoría de prestaciones de servicios a que se refiere dicha disposición.**

Firmas