SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 1 de abril de 1982 *

En el asunto 89/81,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Hoge Raad der Nederlanden, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Staatssecretaris van Financiën der Nederlanden

y

Hong-Kong Trade Development Council, con domicilio en Amsterdam,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 4 y del párrafo primero del apartado 2 del artículo 11 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva 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 del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6),

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: J. Mertens de Wilmars, Presidente; G. Bosco, A. Touffait y O. Due, Presidentes de Sala; P. Pescatore, A.J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros y F. Grévisse, Jueces;

Abogado General: Sr. P. VerLoren van Themaat;
Secretario: Sr. P. Heim;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

1 Mediante resolución de 8 de abril de 1981, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de abril de 1981, el Hoge Raad der Mederlanden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los artículos 4 y 11 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva 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 del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën der Nederlanden y el Hong-Kong Trade Development Council, organismo establecido en Hong Kong en 1966 con objeto de fomentar el comercio entre Hong Kong y otros países, y que en 1972 abrió una oficina en Amsterdam. Sus actividades en los Países Bajos consisten en proporcionar gratuitamente a los operadores económicos información y datos sobre Hong Kong y las posibilidades comerciales existentes en ese

territorio, así como facilitar a los operadores de Hong Kong información análoga relativa al mercado europeo. Los ingresos de la oficina de Amsterdam provienen de una subvención anual fija concedida por el Gobierno de Hong Kong y de la recaudación de un tributo equivalente al 0,5 % del valor de los productos importados en Hong Kong y exportados desde este territorio.

3 El litigio entre el fisco neerlandés y dicho organismo se originó debido a que los servicios neerlandeses, que hasta 1978 le habían devuelto, «sin perjuicio de la corrección oportuna en caso de control ulterior», el importe de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido facturadas por las empresas que le habían prestado servicios o entregado bienes, dejaron de reconocerle la condición de sujeto pasivo y, en consecuencia, le reclamaron dicho importe, indebidamente devuelto a juicio del fisco. El litigio fue sometido ante el Hoge Raad, que planteó al Tribunal de Justicia las dos cuestiones siguientes:

«1) Quien presta de forma habitual servicios a empresarios, ¿puede considerarse como sujeto pasivo a efectos del artículo 4 de la Segunda Directiva cuando sus servicios se prestan gratuitamente?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

¿Se opone el párrafo primero del apartado 2 del artículo 11 de la Segunda Directiva a la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios que grava los bienes y servicios utilizados para efectuar prestaciones del tipo de las contempladas anteriormente?»

4 El artículo 4, mencionado en la primera cuestión, dispone lo siguiente:

«Se entiende por "sujeto pasivo" toda persona que realice con carácter independiente y en forma habitual operaciones vinculadas a las actividades de fabricante, de comerciante o de ejecutor (lease "prestador") de servicios, con independencia de que se persiga o no un fin lucrativo.»

5 Si el órgano jurisdiccional nacional hace hincapié en el hecho de que, en el asunto del que conoce, las prestaciones de servicios efectuadas por el organismo de que se trata se proporcionan exclusivamente a título gratuito es porque, en el artículo 4, que define al sujeto pasivo, las «operaciones» vinculadas a las actividades de fabricante, comerciante o prestador de servicios

no son objeto de ninguna calificación, mientras que el artículo 2 de la misma Directiva establece que únicamente están sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Del examen de estos dos artículos, cuyo análisis literal no es, a simple vista, idóneo para resolver la cuestión sobre si un organismo que presta habitualmente servicios a título gratuito puede considerarse o no, sujeto pasivo, se desprende que procede indagar acerca de las características pertinentes del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a su finalidad.

6 Dicha finalidad, a la que alude la Segunda Directiva, en su motivación, remitiéndose a la Primera Directiva 66/227/CEE de la misma fecha (DO L 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), se desprende de los considerandos de esta última, en los que se invoca la necesidad de realizar una armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios con objeto de eliminar los factores que puedan falsear las condiciones de competencia y, por consiguiente, conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución.

7 Para realizar dicho objetivo, la Primera Directiva establece, en el párrafo primero de su artículo 2, que el principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

8 Las modalidades de aplicación de dicho principio basado en el precio de los bienes y servicios se precisan en el párrafo segundo del mismo artículo, del siguiente modo:

«En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable [...] previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

El párrafo tercero dispone que el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.

9 De dicho sistema se desprende que el impuesto deja de ser deducible cuando la cadena de transacciones ha concluido. Entonces se percibe del consumidor final, que no puede repercutir su importe a falta de una transacción ulterior en la que se estipule un precio.

10 Cuando la actividad de un prestador de servicios consiste en proporcionar, exclusivamente, prestaciones sin contraprestación directa, no existe base imponible y, en consecuencia, dichas prestaciones gratuitas no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El prestador, en este supuesto, debe asimilarse a un consumidor final, ya que es en su nivel donde termina el circuito de producción y distribución. En efecto, el vínculo que le une al beneficiario del bien o servicio no está comprendido en una categoría contractual que pueda someterse a una armonización fiscal encaminada a conseguir la neutralidad en la competencia; en estas circunstancias, las prestaciones gratuitas, por su naturaleza, se diferencian de las operaciones imponibles, que implican, en el marco del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, la estipulación de un precio o de un contravalor.

11 La prueba se encuentra en el contexto de la disposición cuya interpretación se solicita. El carácter oneroso de las operaciones imponibles se confirma por el hecho de que las actividades económicas de los sujetos pasivos, en el sentido del párrafo primero del apartado 2 del Anexo A, son necesariamente actividades ejercidas con el fin de obtener un contravalor o que pueden retribuirse mediante un contravalor, ya que, si fuesen exclusivamente gratuitas, no estarían comprendidas en el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no poder constituir una base imponible, según el artículo 8. La necesidad de dicho carácter oneroso se desprende también del artículo 12 de la misma Directiva, que obliga a todos los sujetos pasivos a entregar factura en las operaciones de entrega de bienes y de prestación de servicios que efectúen para otro sujeto pasivo, a llevar una contabilidad que permita las comprobaciones de la administración fiscal y a presentar, mensualmente, una declaración en la que figuren todos los datos necesarios para el cálculo del impuesto.

12 En consecuencia, el contexto del artículo 4 de la Segunda Directiva, cuya interpretación se solicita, y la coherencia del sistema prueban suficientemente

que no puede considerarse sujeto pasivo a efectos de dicho artículo a un prestador de servicios que actúa a título exclusivamente gratuito.

13 Procede, pues, responder a la primera cuestión que quien, de forma habitual, presta servicios exclusivamente a título gratuito a empresarios no puede considerarse como sujeto pasivo, en el sentido del artículo 4 de la Segunda Directiva.

14 Al haberse respondido negativamente a la primera cuestión planteada por el Hoge Raad, no procede examinar la segunda cuestión.

Costas

15 Los gastos efectuados por el Gobierno 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 del 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,

pronunciándose sobre las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad mediante resolución de 8 de abril de 1981, declara:

Quien, de forma habitual, presta servicios exclusivamente a título gratuito a empresarios no puede considerarse como sujeto pasivo, en el sentido del artículo 4 de la Segunda Directiva.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 1 de abril de 1982.

Por el Secretario
J.A. Pompe
Secretario adjunto

El Presidente en funciones
G. Bosco
Presidente de la Sala Primera