SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 27 de octubre de 2011 *

En el asunto C-530/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polonia), mediante resolución de 26 de octubre de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de diciembre de 2009, en el procedimiento entre

Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa

y

Minister Finansów,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

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

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de diciembre de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, por el Sr. P. Kuźmiak, doradca podatkowy, asistido por el Sr. M. Witkowiak, ekspert;

— en nombre del Gobierno polaco, por la Sra. A. Kramarczyk y los Sres. M. Szpunar y B. Majczyna, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. Z. Chatzipavlou y G. Papagianni y el Sr. G. Kanellopoulos, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. F. Arena, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. K. Herrmann y el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de enero de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 52, letra a), y 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (en lo sucesivo, «Inter-Mark»), sociedad polaca sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en Polonia, y el Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Director de la Sala de lo económico-administrativo de Poznań; en lo sucesivo, «Dyrektor»), en nombre del Minister Finansów (Ministro de Economía), en relación con la determinación, a efectos de la recaudación del IVA, del lugar en que se presume efectuada una prestación de servicios.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 45 de la Directiva 2006/112 dispone:

«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.»

4 El artículo 52, letra a), de dicha Directiva prevé:

«El lugar de las prestaciones de servicios siguientes será el lugar en que se ejecuten materialmente:

a) las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas, de entretenimiento 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».

5 A tenor del artículo 56, apartado 1, letras b) y g), de la misma Directiva:

«1. El lugar de las siguientes prestaciones de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

b) las prestaciones de publicidad;

[...]

g) el arrendamiento de bienes muebles corporales, con la excepción de cualquier medio de transporte;

[…]».

Normativa nacional

6 El artículo 27, apartado 2, número 3, letra a), de la Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nº 54, posición 535 (Ley de 11 de marzo de 2004 del impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable en el litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«En el caso de prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes recreativas, de entretenimiento o similares, y de prestaciones análogas, como las ferias de muestras y las exposiciones, así como de prestaciones accesorias a éstas, el lugar de prestación de los servicios es el lugar en que se ejecuten materialmente [...]».

7 El artículo 27, apartado 3, de la Ley del IVA tiene el siguiente tenor:

«Cuando las prestaciones de servicios enunciadas en el apartado 4 se ejecuten en beneficio de:

1) personas físicas, personas jurídicas u organizaciones sin personalidad jurídica que tienen su sede o domicilio en el territorio de un Estado tercero, o

2) sujetos pasivos que tienen su sede o domicilio dentro de la Comunidad, pero en un Estado distinto del de la persona que presta el servicio,

el lugar de ejecución de la prestación del servicio será el lugar en el que el destinatario del servicio tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente para el que se ejecuta el referido servicio o, en ausencia de una y otro, el lugar donde tenga su domicilio o su residencia habitual.»

8 Conforme al artículo 27, apartado 4, número 2, de la Ley del IVA, el apartado 3 se aplica, en particular, a las prestaciones de publicidad.

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 El 11 de febrero de 2009, Inter-Mark solicitó al Dyrektor una interpretación escrita de las disposiciones de la Ley del IVA, en relación con la determinación del lugar de prestación de los servicios de alquiler de puestos en ferias de muestras y exposiciones y con la determinación de este mismo lugar cuando es un subcontratista el que presta estos servicios. De la resolución de remisión se desprende que la pregunta relativa a la subcontrata carece de pertinencia en la presente petición de decisión prejudicial.

10 En su solicitud, Inter-Mark describía la actividad que se proponía ejercer, que consiste en la puesta a disposición temporal de puestos en ferias de muestras y exposiciones para clientes que exhiben sus bienes y servicios en el marco de estos eventos. Esta puesta a disposición viene generalmente precedida de la elaboración y visualización de un proyecto. En su caso, la prestación de servicios incluye también el trasporte de los elementos del puesto y su montaje en el lugar donde se organiza la feria o exposición. Los servicios de alquiler de puestos se prestan principalmente en favor de contratantes extranjeros que tienen su sede o domicilio en el territorio de Estados miembros de la Unión o de Estados terceros. Sin embargo, Inter-Mark no excluye la posibilidad de prestar estos servicios a entidades nacionales. Los puestos se ponen a disposición de los arrendatarios tanto en territorio polaco como en otros Estados

miembros de la Unión y en Estados terceros. Finalizado el contrato, los destinatarios del servicio deben devolver los puestos a Inter-Mark.

11 Según afirma Inter-Mark, los gastos de alquiler de los puestos se añaden a los cánones que los expositores deben abonar al organizador del evento para poder participar en él. Estos cánones cubren, en particular, los gastos relativos a los servicios y suministros de utilidad general, a la infraestructura de la feria y a los servicios de comunicación con los medios. Sin embargo, el acondicionamiento e instalación del puesto es responsabilidad de cada expositor, que puede recurrir a este respecto a los servicios de Inter-Mark. El precio de entrada que se exige a los visitantes en algunas ferias y exposiciones corresponde exclusivamente a sus organizadores.

12 En su solicitud, Inter-Mark precisaba que, a su juicio, los servicios que ofrece constituyen prestaciones de publicidad en el sentido de la Directiva 2006/112. Estos servicios podrían calificarse subsidiariamente de servicios de alquiler y arrendamiento de bienes muebles corporales, con excepción de los medios de transporte, o de servicios similares.

13 El 4 de mayo de 2009, el Dyrektor, en nombre del Minister Finansów, emitió un dictamen individual en el que señalaba que las prestaciones como las controvertidas en el asunto principal debían considerarse efectuadas en el lugar en que se ejecutan materialmente, conforme al artículo 27, apartado 2, número 3, letra a), de la Ley del IVA. En apoyo de esta interpretación, el Dyrektor alegaba que la publicidad es una forma de comunicación persuasiva que utiliza técnicas y medios destinados a captar la atención sobre un producto, un servicio o una idea. Las actividades de Inter-Mark no se integran en esta forma de comunicación, sino que constituyen más bien prestaciones accesorias a la organización de ferias y exposiciones.

14 Inter-Mark interpuso un recurso contra este dictamen individual ante el órgano jurisdiccional remitente. En apoyo de este recurso, alega que la interpretación del Dyrektor es contraria, en particular, a los artículos 52, letra a), y 56, apartado 1, letras b) o g), de la Directiva 2006/112 y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que se desprende de las sentencias de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C-68/92, Rec. p. I-5881), Comisión/Luxemburgo (C-69/92, Rec. p. I-5907) y Comisión/España (C-73/92, Rec. p. I-5997), y de las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), de 5 de junio de 2003, Design Concept (C-438/01, Rec. p. I-5617), y de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec. p. I-2427), referentes a 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»).

15 En este contexto, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«a) ¿Deben interpretarse las disposiciones del artículo 52, letra a), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que las prestaciones de servicios consistentes en la puesta a disposición temporal de puestos en exposiciones y ferias de muestras para clientes que exhiben en ellas su oferta están comprendidas entre las prestaciones de servicios accesorias a las prestaciones de organización de ferias de muestras y exposiciones, que se mencionan en dicha disposición, es decir, prestaciones de servicios similares a las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas o de entretenimiento, que se gravan en el lugar en que se ejecuten materialmente,

b) o bien debe considerarse que se trata de prestaciones de publicidad que deben gravarse, con arreglo al artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112], en el lugar en que el destinatario de dichas prestaciones haya establecido de forma permanente la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente para el que se realiza la prestación o, en ausencia de una y otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual,

si dichas prestaciones de servicios se refieren a la puesta a disposición temporal de puestos para clientes que exhiben su oferta en ferias de muestras y exposiciones, e implican habitualmente una previa elaboración de un croquis y de la visualización del puesto, así como, en su caso, el transporte de los elementos del puesto y su montaje en el lugar donde se organiza la feria o exposición, y si los clientes del prestador, que exhiben sus productos o servicios, abonan aparte al organizador del acontecimiento una cantidad por la mera posibilidad de participar en tales ferias de muestras o exposiciones, que cubre, en particular, los gastos relativos a los servicios y suministros de utilidad general, la infraestructura de la feria, los servicios de comunicación con los medios, etc.?

Cada expositor es responsable del acondicionamiento y de la instalación de su propio puesto y, a este respecto, puede recurrir a las prestaciones de servicios controvertidas que requieren interpretación.

Los organizadores de las ferias de muestras y exposiciones exigen además un precio por la entrada a los visitantes, que percibe el organizador y no el prestador del servicio.»

Sobre la cuestión prejudicial

16 Mediante la cuestión que plantea, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios que consiste en diseñar, poner a disposición temporal y, en su caso, transportar y montar puestos para clientes que exponen sus productos y servicios en ferias de muestras y exposiciones constituye una prestación de servicios accesoria a

la organización de alguna actividad de las mencionadas en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 o una prestación de publicidad a efectos del artículo 56, apartado 1, letra b), de dicha Directiva.

17 Para poder dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, debe examinarse en primer lugar si, como alegan Inter-Mark y la Comisión, una prestación de servicios como la contemplada por la cuestión prejudicial puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

18 A este respecto, procede recordar que, como ha declarado el Tribunal de Justicia, es suficiente con que una operación de promoción implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades de un producto o servicio, a fin de incrementar sus ventas, para que se la pueda calificar de prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, de idéntico contenido al del artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 18).

19 Lo mismo puede decirse de toda operación que forme parte indisociable de una campaña publicitaria y contribuya, por ello, a la transmisión del mensaje publicitario. Así sucede con la fabricación de soportes utilizados para una publicidad determinada (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 19).

20 De lo anterior se desprende que la prestación de servicios de concepción y puesta a disposición temporal de un puesto en una feria de muestras o exposición debe considerarse como una prestación de publicidad en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, cuando el puesto se utiliza para la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que oferta el destinatario de la prestación de servicios, a fin de incrementar sus ventas, o cuando forme parte indisociable de una campaña publicitaria y contribuya a la transmisión del mensaje publicitario. Así sucede, en particular,

cuando el puesto constituye el soporte para la transmisión de un mensaje por el que se informe al público de la existencia o cualidades de los productos o cuando se utiliza para la organización de eventos promocionales.

21 En cambio, cuando el puesto no cumple estas condiciones, una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal no puede calificarse de prestación de publicidad en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

22 En el supuesto de que, en un caso así, la prestación de servicios en cuestión no esté comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, debe determinase si puede considerarse contemplada por el artículo 52, letra a), de la misma Directiva.

23 A este respecto, en relación con las prestaciones de servicios que pueden calificarse de accesorias a una actividad similar a las prestaciones de servicios contempladas por el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, entre las que se encuentran las actividades desarrolladas por los organizadores de ferias o exposiciones, el Tribunal de Justicia ha declarado que las diferentes categorías de prestaciones que figuran en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, de tenor equivalente al del artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, comparten la característica común de realizarse generalmente con ocasión de acontecimientos concretos y que 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 (sentencia Gillan Beach, antes citada, apartado 24).

24 Se desprende de lo anterior que una prestación de servicios como la contemplada por la cuestión prejudicial puede calificarse de prestación accesoria en el sentido del artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, cuando tiene por objeto la concepción

y puesta a disposición temporal de un puesto para una feria de muestras o exposición de tema cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo, de entretenimiento o similar, o de un puesto correspondiente a un modelo cuya forma, tamaño, composición material o aspecto han sido fijados por el organizador de una feria o exposición determinada.

25 Como han subrayado cuantos han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, en ese caso el diseño y puesta a disposición temporal de un puesto que se utilice en una feria o en una exposición específica deben considerarse constitutivos de una prestación accesoria a la actividad ejercida por el organizador de dicha feria o exposición, incluida en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112.

26 A este respecto, es necesario que el puesto se ponga a disposición para una feria o exposición que tenga lugar, bien en una sola ocasión, bien de manera repetida, en un lugar determinado. Dado que el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 exige la percepción del IVA en el lugar en que la prestación se ha ejecutado materialmente, la aplicación de esta disposición al suministro de un puesto que se utiliza en multitud de ferias o exposiciones en distintos Estados miembros podría resultar excesivamente compleja y comprometer, por tanto, la percepción fiable y correcta del IVA.

27 Por último, en el supuesto de que, en algún caso, la prestación de servicios controvertida en el litigio principal no se halle comprendida ni en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 1, letra b), ni en el del artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, debe determinarse, para poder proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, en qué otra disposición de dicha Directiva puede subsumirse esta prestación.

28 A este respecto, debe señalarse que, habida cuenta de las características de esta prestación de servicios, la puesta a disposición temporal, a cambio de retribución, de los

elementos materiales constitutivos del puesto debería considerarse, en estas circunstancias, como el elemento determinante de dicha prestación. En tal caso, la prestación de que se trata debe calificarse de arrendamiento de bienes muebles corporales, en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112. Como se desprende del apartado 26 de la presente sentencia, sucede así cuando el puesto se utiliza en diversas ferias o exposiciones que tienen lugar en Estados miembros diferentes.

29 Procede añadir que, en cualquier caso y con independencia de la situación que se considere, una prestación como la controvertida en el litigio principal no puede, en contra de lo que alega el Gobierno alemán, considerarse constitutiva de una prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, en el sentido del artículo 45 de la Directiva 2006/112.

30 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, en efecto, que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del mencionado artículo 45 las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble [véase, por analogía, la sentencia de 7 de septiembre de 2006, Heger, C-166/05, Rec. p. I-7749, apartado 24, relativa a la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva].

31 Ha de señalarse que, en el litigio principal, la prestación de servicios de que se trata no guarda ninguna relación directa con un bien inmueble, sin que sea suficiente a este respecto el hecho de que un puesto de una feria o exposición deba eventual y temporalmente instalarse sobre un bien inmueble o dentro de éste.

32 Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, que son los únicos competentes para apreciar los hechos, determinar, habida cuenta de las circunstancias propias de cada asunto, las características esenciales de la prestación de servicios en cuestión para proceder a su calificación a efectos de la Directiva 2006/112.

33 Habida cuenta del conjunto de consideraciones precedentes, es preciso responder a la cuestión planteada que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios que consiste en diseñar, poner a disposición temporal y, en su caso, transportar y montar puestos para clientes que exponen sus productos o servicios en ferias de muestras y exposiciones puede hallarse comprendida en el ámbito de aplicación:

— del artículo 56, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, cuando el puesto se concibe o utiliza con fines publicitarios;

— del artículo 52, letra a), de dicha Directiva, cuando el puesto se diseña y pone a disposición para una determinada feria o exposición de tema cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo, de entretenimiento o similar, o cuando corresponde a un modelo cuya forma, tamaño, composición material o aspecto hayan sido fijados por el organizador de una feria o exposición determinada;

— del artículo 56, apartado 1, letra g), de la misma Directiva, cuando la puesta a disposición temporal, a cambio de retribución, de los elementos materiales constitutivos del puesto sea un elemento determinante de dicha prestación.

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:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios que consiste en diseñar, poner a disposición temporal y, en su caso, transportar y montar puestos para clientes que exponen sus productos o servicios en ferias de muestras y exposiciones puede hallarse comprendida en el ámbito de aplicación:

— **del artículo 56, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, cuando el puesto se concibe o utiliza con fines publicitarios;**

— **del artículo 52, letra a), de dicha Directiva, cuando el puesto se diseña y pone a disposición para una determinada feria o exposición de tema cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo, de entretenimiento o similar, o cuando corresponde a un modelo cuya forma, tamaño, composición material o aspecto hayan sido fijados por el organizador de una feria o exposición determinada;**

— **del artículo 56, apartado 1, letra g), de la misma Directiva, cuando la puesta a disposición temporal, a cambio de retribución, de los elementos materiales constitutivos del puesto sea un elemento determinante de dicha prestación.**

Firmas