

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Cuarta, Sentencia de 15 Feb. 2017, C-592/2015

Ponente: Von Danwitz, Thomas.

LA LEY 2551/2017

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. Servicios culturales. Entidad dedicada a la promoción del cine en Reino Unido que ve rechazada su solicitud de reembolso del IVA abonado durante un cierto tiempo. La exención prevista en la Sexta Directiva para "determinadas prestaciones de servicios culturales" carece de efecto directo y por lo tanto, no puede ser invocada directamente por la entidad que preste tales servicios. Libertad de los Estados miembros para concretar los servicios culturales que gozan de la exención.

El TJUE resuelve la cuestión prejudicial planteada e interpreta el art. 13 A 1 n) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 May., estableciendo que dicha disposición carece de efecto directo.

En el asunto C-592/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE (LA LEY 6/1957), por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil), Reino Unido], mediante resolución de 16 de octubre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

y

British Film Institute,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General : Sr. Y. Bot;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de septiembre de 2016; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de British Film Institute, por el Sr. P. Drinkwater, Solicitor, la Sra. Z. Yang, Barrister, el Sr. D. Milne, QC, y el Sr. A. Lee, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon, en calidad de agente, asistido por el Sr. S. Singh, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de septiembre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (LA LEY 919/1977), 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y del artículo 132, apartado 1, letra n), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y de aduanas del Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y British Film Institute (en lo sucesivo, «BFI») relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las prestaciones de servicios realizadas por BFI, consistentes en la venta de entradas para proyecciones de películas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, que lleva como epígrafe «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general», dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate».

4. La Directiva 2006/112 (LA LEY 11857/2006) derogó la normativa anterior de la Unión en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva, y la sustituyó a partir del 1 de enero de 2007, conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413.

Derecho del Reino Unido

5. El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte tan sólo transpuso el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva el 1 de junio de 1996, fecha en que entró en vigor el Grupo 13 del anexo 9 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido (LA LEY 3625/1992) de 1994).

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6. BFI es un organismo sin ánimo de lucro que se dedica a promover el cine en el Reino Unido. Durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1990 y el 31 de mayo de 1996 (en lo sucesivo, «período controvertido»), BFI abonó el IVA al tipo general sobre la venta de entradas para proyecciones de películas.

7. El 30 de marzo de 2009, BFI presentó una solicitud a la Administración tributaria para obtener el reembolso del IVA abonado durante el período controvertido, al estimar que tales entradas constituían prestaciones de servicios culturales que, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, estaban exentas del IVA. Esta solicitud fue desestimada.

8. El recurso interpuesto por BFI contra esta desestimación fue declarado fundado por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido]. En su resolución de 5 de diciembre de 2012, dicho Tribunal declaró que la exención prevista en la referida disposición tenía efecto directo.

9. La Administración tributaria interpuso un recurso de apelación contra la resolución de 5 de diciembre de 2012 ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Sala de lo Tributario y de la Cancillería), Reino Unido], que desestimó dicho recurso, al considerar que el contenido de la exención establecida en la referida disposición era suficientemente claro y preciso, de modo que esta disposición tenía efecto directo. Según dicho Tribunal Superior, el término «determinadas» que figura en la citada disposición debe en efecto interpretarse en el sentido de que tal exención afecta a «las» prestaciones de servicios culturales realizadas por entidades públicas o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate. La Administración tributaria fue autorizada a interponer un recurso de casación ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil), Reino Unido].

10. Con arreglo a lo indicado en la resolución de remisión, si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva tuviera que interpretarse en el sentido de que se refiere a «las» prestaciones de servicios culturales realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate en el sentido de esa misma disposición, ello significaría que BFI, que constituye una entidad u organismo de ese tipo, podría invocar directamente tal disposición para beneficiarse de la exención con respecto a la venta, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1990 y el 31 de mayo de 1996, de entradas para proyecciones de películas. BFI podría incluso seguir invocando directamente la referida disposición en relación con el período posterior al 31 de mayo de 1996, aun cuando sus prestaciones de servicios no formaran parte de las prestaciones de servicios culturales que la legislación del Reino Unido declaró exentas a partir de aquella fecha.

11. En estas circunstancias, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Son suficientemente claros y precisos los términos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, en particular la expresión "determinadas prestaciones de servicios culturales", para que dicha disposición tenga efecto directo y exima, a falta de una normativa nacional de transposición, las prestaciones de servicios culturales realizadas por entidades de Derecho público u otros organismos culturales reconocidos, tales como las prestaciones efectuadas en el presente asunto por BFI?

2) ¿Confieren los términos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, en particular la expresión "determinadas prestaciones de servicios culturales", cierto margen de apreciación a los Estados miembros a la hora de aplicar dicha disposición a través de su normativa interna de transposición? En caso de respuesta afirmativa, ¿cuál es este margen de apreciación?

3) ¿Se aplican también al artículo 132, apartado 1, letra n), de la [Directiva 2006/112 (LA LEY 11857/2006)] las respuestas dadas a las preguntas anteriores?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

12. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, que prevé la exención de «determinadas prestaciones de servicios culturales», debe interpretarse en el sentido de que dicha

disposición tiene efecto directo, de manera que, si no ha sido transpuesta al Derecho interno, puede ser directamente invocada por una entidad de Derecho público o por otro organismo cultural reconocido por el Estado miembro de que se trate que realice prestaciones de servicios culturales.

13. Según jurisprudencia reiterada, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una adaptación incorrecta de ésta (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, *Becker*, 8/81, EU:C:1982:7, apartado 25; de 15 de enero de 2014, *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, apartado 31, y de 7 de julio de 2016, *Ambisig*, C-46/15, EU:C:2016:530, apartado 16 y jurisprudencia citada).

14. En lo que atañe al artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, es preciso recordar que la exención establecida en esta disposición se refiere a «determinadas prestaciones de servicios culturales». Por lo tanto, esta disposición no especifica qué prestaciones de servicios culturales los Estados miembros están obligados a eximir. En efecto, no contiene una lista exhaustiva de servicios culturales que deban estar exentos, ni una obligación para los Estados miembros de eximir todas las prestaciones de servicios culturales, sino que se refiere únicamente a «determinadas» prestaciones. En consecuencia, la citada disposición deja a los Estados miembros la tarea de determinar qué prestaciones de servicios culturales se benefician de tal exención.

15. Remitiéndose a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual las exenciones establecidas en el citado artículo 13, parte A, apartado 1, constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véase, en particular, la sentencia de 21 de febrero de 2013, *Město Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, apartado 17), BFI sostiene, que la expresión «determinadas prestaciones de servicios culturales» debe interpretarse en el sentido de que se refiere a todas las prestaciones de servicios culturales realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate y que, por ende, constituye una expresión suficientemente clara y precisa.

16. Sin embargo, debe observarse que tal interpretación no corresponde al sentido que suele darse al término «determinadas» utilizado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva y que priva de toda eficacia a la utilización de ese término en dicha disposición.

17. Además, la interpretación propugnada por BFI podría extender el alcance de la exención establecida en la referida disposición, rebasando los límites de ese término, a todas las prestaciones de servicios culturales, contrariamente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual los términos empleados para designar las exenciones del artículo 13, parte A, apartado 1, de la mencionada Directiva han de interpretarse restrictivamente (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, apartado 16; de 22 de octubre de 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, apartados 34 y 35, y de 25 de febrero de 2016, *Comisión/Países Bajos*, C-22/15, no publicada, EU:C:2016:118, apartado 20 y jurisprudencia citada).

18. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende también que, contrariamente a lo que afirma BFI, la exigencia de garantizar la aplicación uniforme de las exenciones establecidas en el referido artículo 13, parte A, apartado 1, no tiene carácter absoluto. En efecto, si bien las exenciones previstas en esta disposición constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA, el legislador de la Unión Europea puede encomendar a los Estados miembros la tarea de definir determinados términos de una exención (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de marzo de 1996, *Gemeente Emmen*, C-468/93, EU:C:1996:139, apartado 25; de 4 de mayo de

2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, apartados 38 y 39, y de 9 de diciembre de 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, apartado 30 y jurisprudencia citada).

19. La génesis de la Sexta Directiva y los objetivos perseguidos por el legislador de la Unión vienen a corroborar la interpretación literal del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de esta Directiva.

20. A este respecto, como ha señalado el Abogado General en los puntos 20 y 21 de sus conclusiones, el legislador de la Unión no acogió la propuesta inicial de la Comisión Europea que contenía una lista exhaustiva de las prestaciones de servicios culturales que deberían estar exentas del IVA (véase la Propuesta de la Sexta Directiva del Consejo 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 [COM(73) 950 final, de 20 de junio de 1973]), sino que, al emplear la expresión «determinadas prestaciones de servicios culturales», optó por una redacción de la exención que permite a los Estados miembros determinar a qué prestaciones de servicios culturales conceden tal exención.

21. Como ha subrayado la Comisión en sus observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia, si bien aquella institución propuso posteriormente que se sustituyera el texto inicial del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva por una lista exhaustiva de las prestaciones de servicios culturales exentas (véase la Propuesta de Decimonovena Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE (LA LEY 919/1977) - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido [COM(84) 648 final, de 5 de diciembre de 1984]), el legislador de la Unión mantuvo ese texto inicial que, según el análisis de la Comisión en su primer informe al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido presentado de conformidad con el artículo 34 de la [...] Directiva 77/388 (LA LEY 919/1977) [COM(83) 426 final, de 14 de septiembre de 1983], deja a cada Estado miembro la tarea de definir el contenido de dicha exención.

22. Como ha observado el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, la decisión del legislador de la Unión de dejar a los Estados miembros un margen de apreciación para determinar qué prestaciones de servicios culturales quedan exentas puede explicarse por la gran variedad de tradiciones culturales y patrimonios regionales en el seno de la Unión y, a veces, dentro de un mismo Estado miembro.

23.

Por consiguiente, procede considerar que, al emplear la expresión «determinadas prestaciones de servicios culturales», el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva no exige que todas las prestaciones de servicios culturales queden exentas, de manera que los Estados miembros pueden eximir «determinadas» prestaciones, al mismo tiempo que someten otras al IVA.

24. En la medida en que la disposición antes mencionada deja un margen de apreciación a los Estados miembros para determinar qué prestaciones de servicios culturales están exentas del IVA, no cumple los requisitos que resultan de la jurisprudencia citada en el apartado 14 de la presente sentencia para que pueda ser directamente invocada ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

25. No desvirtúan esta conclusión las consideraciones expuestas en los apartados 34 a 37 de la sentencia de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (C-453/02 (LA LEY 944/2005) y C-462/02, EU:C:2005:92), y en los apartados 59 a 61 de la sentencia de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), según las cuales el hecho de que los Estados miembros tengan eventualmente un margen de apreciación no excluye necesariamente el efecto directo de las exenciones de que se trate.

26. En efecto, como la Comisión ha señalado en sus observaciones escritas, la jurisprudencia dimanante de la sentencia de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92), se refiere a la posibilidad para los Estados miembros de establecer las condiciones de aplicación de una exención, y no al margen de apreciación que les permite determinar el alcance de una exención, tal y como esta exención resulta concretamente de la expresión «determinadas prestaciones de servicios culturales» empleada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva.

27. Por lo que se refiere a la sentencia de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), es preciso observar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva se distingue de la exención controvertida en ese asunto, en la medida en que se limita a exigir que «determinadas» prestaciones de servicios culturales queden exentas.

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, que prevé la exención de «determinadas prestaciones de servicios culturales», debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición no tiene efecto directo, de manera que, si no ha sido transpuesta al Derecho interno, no puede ser directamente invocada por una entidad de Derecho público, o por otro organismo cultural reconocido por el Estado miembro de que se trate, que realice prestaciones de servicios culturales.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

29. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones segunda y tercera.

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,

FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (LA LEY 919/1977), 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, que prevé la exención de «determinadas prestaciones de servicios culturales», debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición no tiene efecto directo, de manera que, si no ha sido transpuesta al Derecho interno, no puede ser directamente invocada por una entidad de Derecho público, o por otro organismo cultural reconocido por el Estado miembro de que se trate, que realice prestaciones de servicios culturales.

(*) Lengua de procedimiento: inglés.